

Omsetning som merverdiavgiftslovens sentrale transaksjonsvilkår

- en redegjørelse for de grunnleggende krav for omsetning

Kandidatnummer: 372

Veileder: Bjørn Petter Indahl

Leveringsfrist: 25. april

Til sammen 17926 ord

24.04.2006

Innholdsfortegnelse

<u>FORORD</u>	<u>1</u>
<u>1 INNLEDNING</u>	<u>3</u>
1.1 Tema	3
1.2 System- og begrepsavklaringer	3
1.3 Prinsipielle hensyn	5
1.3.1 Provenymessige hensyn	5
1.3.2 Avgift på forbruk	5
1.3.3 Nøytralitetshensyn	6
1.3.4 Rettstekniske hensyn	7
1.3.5 Legalitetsprinsippet	7
1.4 Rettskildebildet	7
1.5 Avgrensninger	10
<u>2 OMSETNING – OVERSIKT OVER FORUTSETNINGER</u>	<u>12</u>
2.1 Innledende bemerkninger	12
2.2 ”Levering av varer” og ”Ytelse av tjenester” – lovens angivelse av de avgiftsutløsende transaksjoner	12
2.3 ”Mot vederlag” – Lovens krav om motytelse	14
2.4 Transaksjon fra ett omsetningsledd til ett annet	15
2.4.1 Hovedregel – Ett rettssubjekt er ett omsetningsledd	15
2.4.2 Særskilte registreringsregler	16
2.5 Innenlandsk forbruk	16

2.6	Partsautonomiens betydning	17
2.6.1	Innledende bemerkninger	17
2.6.2	Partenes regulering av den avgiftsutførelse transaksjon	17
2.6.3	De reelle forholdene er avgjørende	18
2.6.4	Tolkning av avtaler	19
2.6.4.1	Utgangspunkt	19
2.6.4.2	Spor av et modifisert tolkningsprinsipp?	19
2.6.4.3	Avgiftsrettslig gjennomskjæring	21
2.7	Det videre opplegg	21
<u>3</u>	<u>"LEVERING AV VARER"</u>	<u>23</u>
3.1	Innledende bemerkninger	23
3.1.1	Problemstilling og utgangspunkt for vurderingen	23
3.1.2	Forholdet til kjøpretslig levering og regler om overgang av eiendomsrett	24
3.1.3	Den videre drøftelse	27
3.2	Faktisk rådighet	27
3.3	Rettslig rådighet	28
3.4	Risiko for verdiendringer	32
3.5	Risiko for fysisk ødeleggelse	34
3.6	Rettsvern	35
3.7	Eieransvar	37
3.8	Sammenfatning	38
<u>4</u>	<u>"YTELSE AV TJENESTER"</u>	<u>41</u>
4.1	Innledende bemerkninger	41
4.1.1	Problemstilling og utgangspunkter	41
4.1.2	Den videre drøftelse	41

4.2	Minstekrav for ”[y]telse”	42
4.2.1	Transaksjon – muliggjøre forbruk utover det rettssubjekt som presterer	42
4.2.2	Identifisere forbruket - muliggjøre forbruk hos en eller flere konkrete fysiske eller juridiske personer	43
4.3	Nærmere om den avgiftsutførelse transaksjon	49
4.3.1	Innledning	49
4.3.2	Eierskiftetransaksjoner	50
4.3.3	Brukstransaksjoner	50
4.3.4	Foredlingstransaksjoner	51
4.4	Sammenfatning	52
<u>5</u>	<u>”MOT VEDERLAG”</u>	<u>54</u>
5.1	Innledende bemerkninger	54
5.1.1	Problemstilling og utgangspunkter	54
5.1.2	Den videre drøftelse	54
5.2	Spørsmål knyttet til vederlaget som sådant	55
5.2.1	Krav til vederlagets form	55
5.2.2	Krav om fortjeneste	55
5.2.3	Krav om økonomisk verdi	57
5.2.3.1	Omregnes til pengeverdi	57
5.2.3.2	Subjektiv verdi	58
5.3	Spørsmål knyttet til sammenhengen mellom levering/ytelse og vederlaget	60
5.3.1	Direkte kobling	60
5.3.1.1	Krav om et gjensidig bebyrdende rettsforhold mellom partene	61
5.3.1.2	Krav om forholdsmessighet	63
5.4	Særlig om bytteforhold	68
5.5	Sammenfatning	71
<u>6</u>	<u>REGISTER</u>	<u>A</u>

6.1	Lover	A
6.2	Forskrifter	B
6.3	Stortingsvedtak	B
6.4	EU-lovgivning	B
6.5	Standardkontrakt	B
6.6	Forarbeider	C
6.6.1	Odelstingspreposisjoner	C
6.6.2	Norges offentlige utredninger	C
6.7	Domsregister	C
6.7.1	Norske avgjørelser	C
6.7.2	Avgjørelser fra EF-domstolen	D
6.8	Forvaltningspraksis	E
6.8.1	Klagesaker	E
6.8.2	Bindende forhåndsuttalelser	F
6.8.3	Andre administrative uttalelser	F
6.9	Litteraturliste	H
6.9.1	Bøker	H
6.9.2	Artikler	J
6.9.3	Enkeltstående nettdokument	L

Forord

Merverdiavgiften er i dag en av statskassens viktigste inntektskilder. Inntekten for 2006 er anslått til 158 milliarder kroner, som utgjør 17 % av statens inntekter.¹ Merverdiavgiften har derfor stor betydning for hele samfunnet; både staten, næringsdrivende og forbrukere.

Denne spesialoppgaven tar for seg omsetning som et vilkår for at merverdiavgift utløses. Omsetningsvilkåret oppstiller krav til transaksjonene og står meget sentralt i merverdiavgiftsretten. Vilkåret støter mot parallelle regelsett om avgiftsubjekt og avgiftobjekt innenfor merverdiavgiftsloven og mot andre rettsområder. Koblingen til de partsinterne reglene vedrørende transaksjonene er meget nær. Dette har bydd på utfordringer både når det gjelder strukturering og avgrensing. Etter hvert som arbeidet med spesialoppgaven har gått fremover, har jeg vært nødt til å legge igjen en rekke spennende problemstillinger. Oppgavens ramme på 18000 ord har resultert i en fremstilling rundt de grunnleggende kravene som omsetningsvilkåret innebærer. Det har dessverre ikke blitt plass til en behandling av konkrete problemgrupper som for eksempel sammensatte ytelser.

I forhold til nedslagskraften har merverdiavgiftsretten fått liten oppmerksomhet. Dette merkes generelt over hele rettskildebildet.² Merverdiavgiftsloven er fra 1969 og bærer preg av dette, samtidig som en viktig del av reglene er gitt i en rekke lite oversiktelige forskrifter. I en slik vanskelig kildesituasjon vil juridisk teori kunne spille en særlig rolle gjennom strukturering av materialet. Merverdiavgiftretten er imidlertid preget av mangel på en teoretisk overbygning. Teorien som foreligger er i tillegg mer håndbokpregede,

¹ Se Statens inntekter og utgifter – en oversiktstabell. I:odin.dep.no/fin.(u.å). [Sitert 6.4.2006]. Tilgang: <http://odin.dep.no/fin/norsk/aktuelt/prssesenter/presse/006071-070680/dok-bu.html>

² Se mer om dette i kapitel 1.

kasuistiske fremstillinger. Merverdiavgiftsretten i de andre nordiske landene er også preget av manglende forskning, men synes å ligge et godt stykke foran Norge.

Mangelen på teoretiske fremstillinger og kompleksiteten i temaet har gjort arbeidet med oppgaven langt vanskeligere og mer omfattende enn jeg hadde sett for meg. Heldigvis har min veileder advokat Bjørn Petter Indahl bidratt med mange gode råd og godt engasjement. Han har foreslått emnet, og med hans hjelp har oppgaven gitt meg en god innføring i et spennende rettsområde.

God hjelp har jeg også fått av Åge Karlsen som har lest gjennom oppgaven og gitt rettledning i metode, skriving og mer. Jeg vil også si takk til Deloitte Advokatfirma DA som har hjulpet meg med fremskaffing av kilder og trykking av oppgaven.

1 Innledning

1.1 Tema

Oppgavens tema er omsetning som vilkår for plikt til å svare merverdiavgift til staten. Formålet er å gi en generell redegjørelse for de grunnleggende krav loven oppstiller for at en transaksjon karakteriseres som omsetning.

1.2 System- og begrepsavklaringer

Formålet med merverdiavgift er å beskatte forbruk i Norge.³ Hjemmelen er gitt i Lov om merverdiavgift av 19. juni 1969 nr. 66,⁴ hvor lovgiver teknisk har valgt å gjennomføre beskatningen ved å belaste ulike transaksjoner med avgift, ofte betegnet transaksjonsskatt.⁵

Omsetning er grunnvilkåret i loven for at transaksjoner skal utløse merverdiavgift.⁶ Dette fremgår av mval. § 1 som bestemmer at det ”skal betales en avgift på omsetning av varer og tjenester i alle ledd...” Det samme følger av mval. § 13. Av nøytralitetshensyn har lovgiver i tillegg bestemt at også transaksjoner som uttak⁷ og innførsel⁸ skal utløse merverdiavgift. Omsetning er imidlertid systemets sentrale transaksjonsvilkår.

En transaksjon som tilfredsstiller kravene til omsetning utløser ikke alene en plikt til å beregne merverdiavgift. Det kreves i tillegg at det omsettes varer eller tjenester som etter sin art faller inn under loven – *avgiftsobjekt* – fra et rettssubjekt som er pliktig til å innberegne merverdiavgift – *avgiftssubjekt*.

³ Ot.prp. nr.2 (2000-2001) punkt 3.2.1.

⁴ Heretter forkortet merverdiavgiftsloven – mval.

⁵ Gjems-Onstad (2005) s. 28.

⁶ NOU 1990:11 s. 62.

⁷ Jf. mval. §§ 14 og 10 fjerde ledd.

⁸ Jf. mval. kap. XVI.

Avgiftsobjekter ved transaksjonen omsetning er i utgangspunktet alle varer og tjenester.⁹ Lovens vide utgangspunkt innskrenkes imidlertid av en rekke unntak. Unntakene er begrunnet i ulike hensyn, men kan teknisk deles i to hovedgrupper. Den første gruppen består av varer og tjenester som ligger *utenfor merverdiavgiftsområdet*.¹⁰ Den andre gruppen er varer og tjenester som derimot *ligger innenfor avgiftsområdet*, men som ikke belastes med merverdiavgift.¹¹ I tillegg har Stortinget bestemt at enkelte varer og tjenester skal belastes med redusert sats.¹²

Status som *avgiftssubjekt* innebærer en plikt til å kreve inn merverdiavgift på vegne av staten.¹³ Plikten påhviler næringsdrivende som i næringsvirksomhet¹⁴ omsetter avgiftsobjekter i størrelsesorden over NOK 50000 per år.¹⁵ Avgiftssubjektene skal beregne såkalt *utgående avgift* på bakgrunn av vederlaget som mottas ved omsetning av varer og tjenester. Systemet gjør således avgiftssubjektene til de *tekniske skattesubjektene*.¹⁶ Avgiften har imidlertid til hensikt å ramme forbruk, slik at forbrukeren er det *faktiske skattesubjektet*.¹⁷ Forbruksbeskatning oppnås ved at avgiftssubjektene kan trekke fra i den utgående avgiften den *inngående avgiften* som er betalt ved anskaffelse av varer

⁹ Jf. mval. § 2.

¹⁰ Regulert i mval. §§ 5, 5a og 5b.

¹¹ Regulert i mval. §§ 16 og 17. Merverdiavgiftssatsen er 0 %.

¹² Aktuelle satser er i 2006; 8 %, 11 %, 13 % jf vedtak om merverdiavgift for budsjetterminen 2006 av 25.11.2005 nr. 1409. Ordinær sats er 25 %.

¹³ Gjems-Onstad (2005) skiller på s. 42 mellom en beregnings-, oppkreivings- og innbetalingsfunksjon. Det er imidlertid ikke nødvendig å gå nærmere inn på dette her. For å variere språket vil jeg benytte de tre begrepene som betegnelse på avgiftssubjektenes rolle.

¹⁴ I BFU 83/02 uttaler Skattedirektoratet at næringsvirksomhet må "være av et visst omfang og av en viss varighet, være egnet til å gi overskudd og dessuten drives for eiers regning og risiko." Se også Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) punkt 3.2.2.3.

¹⁵ Jf. mval. § 10. Næringsdrivende er registreringspliktig. Med dette menes en plikt til å la seg registrere i merverdiavgiftsmanntallet. Nærmere regler om registrering er gitt i mval. kap. VII.

¹⁶ Ramsdahl Jensen (2004) s. 50.

¹⁷ Ramsdahl Jensen (2004) s. 50.

og tjenester til bruk i virksomheten.¹⁸ Fradragsretten gjør at avgiften veltes over på forbrukeren.

Når jeg i det følgende bruker betegnelsene *avgiftsplikt* eller *avgiftspliktig transaksjon*, er dette dermed en anvisning på en situasjon der det foreligger omsetning av et avgiftsobjekt fra et avgiftssubjekt.

1.3 Prinsipielle hensyn

1.3.1 Provenymessige hensyn

Det viktigste hensynet bak merverdiavgiften er å finansiere det offentlige utgifter. Hensynet stod sentralt ved innføringen av den tidligere omsetningsavgiften,¹⁹ ved omleggingen til det flerleddede merverdiavgiftssystemet i 1970²⁰ og ved overgangen til generell avgiftsplikt for tjenester.²¹ Hensynet til å sikre staten proveny tilsier at begrepet omsetning bør tolkes vidt og treffe flest mulig transaksjoner innenfor flest mulig områder i næringslivet.

1.3.2 Avgift på forbruk

Merverdiavgift tar prinsipielt sett sikte på å beskatte forbruk ved en proporsjonal avgift på transaksjoner av varer og tjenester.²² Næringsdrivendes inntekt som følge av transaksjoner er det *tekniske beskatningsobjektet*, men det er *forbruket som transaksjonene muliggjør*²³ som er det *teoretiske beskatningsobjektet*.²⁴ Internasjonalt har det vært diskutert hvorvidt merverdiavgift i realiteten er en skatt på forbruk eller en skatt på utgifter.²⁵ I Norge har

¹⁸ Mval. § 21 flg.

¹⁹ Ot.prp. nr.10 (1933) s. 198 flg.

²⁰ Ot.prp. nr.17 (1968-1969) avsnitt IV, C, 3.

²¹ Ot.prp. nr.2 (2000-2001) punktene 3.5.8 og 13.

²² For eksempel Ot.prp. nr.17 (1968-1968) s. 45 og NOU1990:11 punkt 5.4.2.

²³ Formulering foreslått av Bjørn Petter Indahl.

²⁴ Ramsdahl Jensen (2004) s. 50-51.

²⁵ Særlig van Hilten (1999) s. 3-9, Se også Melz (1990) s. 37-44 med videre henvisninger.

ikke dette vært en diskusjon. Forarbeidenes klare standpunkt gjør det unødvendig å gå nærmere inn på problemstillingen.

Formålet om å beskatte forbruk legger føringer på fortolkningen av lovens vilkår ”omsetning”. Dersom lovteksten språklig sett rammer videre enn formålet tilsier, er dette et sterkt argument for innskrenkende tolkninger.²⁶ Transaksjoner som ikke muliggjør forbruk, bør ideelt sett ikke avgiftbelastes.

En nærmere angivelse eller definisjon av forbruk gis imidlertid ikke i forarbeidene og det synes heller ikke gjort i praksis eller teori.²⁷ I forhold til merverdiavgiftens transaksjonsorienterte karakter, vil forbruk etter mitt syn kunne angis i tre hovedgrupper:

- forbruk i form av *anskaffelse, avhendelse eller ødeleggelse* (endring i eierposisjoner),
- forbruk som *fysisk bruk* (bruk) og
- forbruk i form av *utgifter til reparasjon eller suppleringskjøp* (foredling).

1.3.3 Nøytralitetshensyn

Nøytralitet er et annet viktig hensyn bak utformingen av merverdiavgiftssystemet.²⁸ Konkurransesvridning eller avgiftstilpasninger er ikke ønskelig.

For det første tilstrebes nøytralitet overfor forbrukeren i siste ledd. Avgiftsbelastning skal ikke virke inn på forbrukerens valg. Dernest er det viktig at systemet virker nøytralt for avgiftssubjektene, og ikke er en for stor eller ulik belastning for de næringsdrivende. Dette kan betegnes som henholdsvis *forbruksnøytralitet* og *produksjonsnøytralitet*.²⁹

²⁶ Eckhoff (2001) kap. 4 og s. 119

²⁷ Se Throne-Holst (2004), SIFO-forsker som etterlyser en analyse og debatt av forbruksbegrepet i forbindelsen ”bærekraftig forbruk”.

²⁸ Ot.prp. nr.2 (2000-2001) punkt 4.3.3.

²⁹ Melz (1990) s. 67 flg.

For å hindre konkurransevridding, tilsier nøytralitetshensynet en vid tolkning av omsetningsbegrepet.

1.3.4 Rettstekniske hensyn

Et mål for avgiftssystemet er at det skal være enkelt og kostnadseffektivt å praktisere.³⁰ Dette gjelder både for forbrukerne, avgiftssubjektene og for avgiftsmyndighetene. At merverdiavgiftsloven oppstiller ansvar på objektivt grunnlag for uriktige eller ufullstendige omsetningsoppgaver, gjør at avgiftssubjektene har et særlig behov for enkle regler.³¹ Ved fastlegging av vilkårene for omsetning tilsier dette hensynet at en skal tilstrebe en tolkning som er enkel og forutsigbar.

1.3.5 Legalitetsprinsippet

Skatt og avgift innebærer byrder for borgerne. Legalitetsprinsippet gjør at inngrep i borgernes rettsfare krever hjemmel i lov.³² Prinsippet har resultert i at statens adgang til å beskatte forbruk er gitt med hjemmel i merverdiavgiftsloven og det årlige plenarvedtaket.

Legalitetsprinsippet spiller også en viktig rolle ved tolkning av loven og fastsettelsen av rammene for beskatning.³³ Skatteyters behov for forutberegnelighet er viktig og legger begrensninger på hvor langt en kan fjerne seg fra lovens ordlyd. Dette gjelder særlig ved spørsmålet om det er hjemmel for avgiftsplikt, herunder om vilkåret for omsetning er tilfredstillet.³⁴ Det må derfor vises tilbakeholdenhet med både utvidende og innskrenkende tolkninger og analogier.

1.4 Rettskildebildet

Under dette punktet gis en kort redegjørelse for de rettskildefaktorene som er relevante for tolkningen av vilkåret om omsetning.

³⁰ Ot.prp. nr.2 (2000-2001) punkt 4.3.4.

³¹ Jf. mval. § 55. Se Gjems-Onstad (2005) s. 202.

³² Andenæs (1998) s. 176.

³³ Boe (1996) s. 208.

³⁴ Zimmer (2005) s. 46.

Merverdiavgiftslovens ordlyd er utgangspunktet ved tolkningen.³⁵ Lovens § 3 inneholder legaldefinisjonen av omsetning:

”§ 3. Med omsetning forstås:

1. Levering av varer mot vederlag, herunder levering av varer fremstilt etter oppdrag eller levering av varer i forbindelse med ytelser av tjenester.
2. Ytelse av tjenester mot vederlag.
3. Levering av vare eller ytelse av tjeneste som helt eller delvis vederlag for mottatte varer eller tjenester.”

Vilkåret om omsetning ligger i kjerneområdet for legalitetsprinsippet, og det innebærer at lovteksten er en meget sentral rettskilde. Merverdiavgiftsloven er endret en rekke ganger, men ordlyden bærer preg av lovens alder. Dette medfører at andre rettskildefaktorer vil kunne tillegges mer vekt på veien mot det endelige tolkningsresultatet. Som jeg skal peke på senere gjelder dette også mval. § 3.

Forarbeidene til merverdiavgiftsloven gir veiledning om hvordan loven skal forstås. Når det gjelder vilkåret omsetning er det imidlertid sparsomt med omtale.

Rettspraksis vil stå sentralt i oppgaven. Antallet dommer øker, men i forhold til merverdiavgiftens betydning i samfunnet foreligger det fortsatt få dommer av Høyesterett på dette området. De som er avsagt får naturlig nok stor betydning. Få høyesterettsdommer gjør imidlertid at avgjørelser av lagmannsrettene og tingrettene får større betydning enn ellers.

En annen relevant rettskildefaktor for temaet er *forvaltningspraksis*. Forvaltningspraksis på avgiftsrettens område er omfattende. Hvilken vekt praksis skal ha i den enkelte sak, beror på en konkret vurdering. Noen generelle utgangspunkter skal likevel nevnes her.

³⁵ Eckhoff (2001) s. 39.

Varierende *kompetanse* i de ulike organene gjør at vekten varierer alt etter hvilket organ som handler.³⁶ Begrenset *publikasjon* svekker den rettskildemessige verdien.³⁷ Rettspraksis viser også at vekten av forvaltningspraksis avhenger av *varighet, frekvens og konsistens*.³⁸ LG-2004-31181³⁹ viser imidlertid at domstolene ikke føler seg bundet av avgiftspraksis dersom de mener denne gir uttrykk for uriktig lovanvendelse. Saken gjaldt om leveranse av frikraft til grunneiere skulle anses som avgiftspliktig omsetning. Lagmannsretten konkluderte med avgiftsplikt og tilsidesatte en entydig praksis som gikk tilbake til lovens ikrafttredelse i 1970. Det bør imidlertid påpekes at å vektlegge forvaltningspraksis fremmer *likebehandling*.⁴⁰

Juridisk teori har generelt begrenset rettskildemessig vekt.⁴¹ Som nevnt er det lite norsk teori å bygge på ved behandling av vilkåret om omsetning. Utenlandsk teori er imidlertid langt mer fyldig, og vil dermed kunne være et supplement.

EØS-avtalen pålegger ikke Norge å sørge for at merverdiavgiftsloven tilfredsstiller EU sine krav på dette området.⁴² Likevel kan en spørre om EU-retten⁴³ har betydning for norsk rett. For det første vil forpliktelsene som Norge *har* påtatt seg gjennom EØS-avtalen, særlig bestemmelsene om de fire friheter, gi anvisning på fortolkning av loven. Dette vil først og

³⁶ Eckhoff (2001) s. 230-231.

³⁷ Eckhoff (2001) s. 225.

³⁸ Zimmer (2005) s. 51. Se også Rt. 1987 s. 729.

³⁹ Anke til Høyesterett ble nektet fremmet av kjæremålsutvalget, se HR-2006-00126-U.

⁴⁰ Se forordet i Merverdiavgiftshåndboken, hvor det fremheves at et sentralt formål er å skape ensartethet.

⁴¹ Eckhoff (2001) s. 269-270

⁴² EØS-avtalen art. 1 nr. 2.

⁴³ Strengt tatt er den korrekte betegnelsen *EF-rett*. Dette har sin bakgrunn i at de aktuelle reglene er hjemlet i EF-traktaten. Det er imidlertid blitt vanligere å omtale også EF-pilaren som *EU-rett*, se Sejersted (2005) s. 23. For å unngå unødige komplisering vil jeg derfor bruke EU-rett. *EF-domstolen* har imidlertid beholdt sitt navn.

fremst gjelde grenseoverskridende tilfeller.⁴⁴ Slikt sett vil EU-retten i utgangspunktet stå på linje med andre norske rettskildefaktorene.⁴⁵

Det kan videre stilles spørsmål om hvilken argumentasjonsverdi EU-rettens regler om merverdiavgift har.⁴⁶ Her står EU-retten i prinsippet som all annen fremmed rett.⁴⁷ Det er særlig denne argumentasjonsverdien som er interessant for oppgaven.

Generelt synes ikke domstolene å legge stor vekt på *fremmed rett*,⁴⁸ men det vil avhenge av regellikheten mellom statene. Her står merverdiavgiften i en særstilling.

Merverdiavgiftssystemet som Norge innførte i 1970 hadde EU-landenes avgiftssystem som forbilde. Det fremgår av forarbeidene at tilpasning til et eventuelt medlemskap var et hensyn bak omleggingen.⁴⁹ Også ved innføringen av generell avgiftsplikt for tjenester i 2001, var harmonisering med EU-retten et viktig hensyn.⁵⁰

Generelt kan sies at praksis basert på fellekskapsretten vil ha argumentasjonsverdi, men en må foreta en konkret tolkning i det enkelte tilfellet.

1.5 Avgrensninger

Tema for oppgaven, omsetning som vilkår for avgiftsplikt, kan grovt formuleres som et spørsmål om *hva utløser plikt til å betale merverdiavgift*. Dette spørsmålet må holdes

⁴⁴ Dajani (2003) s. 191 flg. Se også Ot.prp. nr.17 (1968-1969) avsnitt IV, A, 4.

⁴⁵ Boe (1996) s. 278.

⁴⁶ I EU er krav til medlemsstatenes lovgivning gitt ved Rådskdirektiv 77/388 av 17. mai 1977 om harmonisering av medlemsstaternes lovgivning om omsætningsavgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag av 1977 med hjemmel i EF-traktaten artikkel 93. Direktivet omtales heretter som *sjette direktiv*. Henvisninger og sitater fra EU-rettslige kilder vil konsekvent gjøres på dansk. De stedene det er gjort på engelsk er det fordi jeg ikke har klart å oppdrive den danske oversettelsen.

⁴⁷ Boe (1996) s. 282.

⁴⁸ Eckhoff (2005) s. 285.

⁴⁹ Ot.prp. nr.17 (1968-1969) avsnitt IV, C.

⁵⁰ Ot.prp. nr.2 (2000-2001) punkt 4.3.6.

atskilt fra spørsmålet om *når merverdiavgiften skal innbetales*. Oppgaven omhandler kun førstnevnte problemstilling, og jeg kommer ikke inn på periodiseringsreglene.⁵¹

Oppgaven er også begrenset til transaksjonen *omsetning*. Jeg behandler ikke de supplerende transaksjonene *uttak og innførsel*.

Temaet favner ikke en behandling av reglene om *avgiftsobjekt* eller *avgiftssubjekt*. Reglene oppstiller som nevnt vilkår for avgiftsplikt, men jeg berører ikke disse i større omfang enn det som er nødvendig for å belyse vilkåret om omsetning. Dersom annet ikke fremgår av sammenhengen vil jeg i det følgende forutsette at et avgiftssubjekt foretar en transaksjon med et avgiftsobjekt.

Jeg vil kun ta for meg transaksjoner med rettslig grunnlag i *avtaler*. Transaksjoner kan også ha annet rettsopphav, som for eksempel ekspropriasjon og hevd, men det er ikke rom for de særlige problemstillinger som kan oppstå ved disse. Utgangspunktene ved avtaler vil imidlertid være tilsvarende ved øvrige transaksjoner.

Grunnet rammene for spesialoppgaven, må jeg også avgrense mot enkelte problemstillinger som i og for seg kunne vært behandlet i forbindelse med oppgavens tema. Dette gjelder konkrete problemområder som kostnadsfordeling, forfeilede kontrakter og sammensatte ytelser. Dette er grupper av problemer som går på tvers av de grunnleggende kravene som oppgaven tar for seg, men det har dessverre ikke blitt plass til disse. Også her vil utgangspunktene som oppgaven søker å kartlegge stå sentralt ved løsning av spørsmålene.

Jeg vil avgrense ytterligere fortløpende.

⁵¹ Se merverdiavgiftsloven kap. XI, lov om bokføring av 19. november 2004 og forskrift om bokføring av 1. desember 2004 nr. 1558.

2 Omsetning – Oversikt over forutsetninger

2.1 Innledende bemerkninger

Merverdiavgiften er en transaksjonsskatt. Den sentrale avgiftsutløsende transaksjonen er omsetning, og i oppgaven skal jeg se nærmere på hvilke krav til transaksjonen som loven oppstiller for at det skal forligge omsetning.

I dette kapitlet skal jeg gi en kort oversikt over forutsetningene for omsetning. En grundig behandling av de grunnleggende kravene følger i kapitlene 3, 4 og 5.

2.2 "Levering av varer" og "Ytelse av tjenester" – lovens angivelse av de avgiftsutløsende transaksjoner

Mval. § 3 nr. 1 og nr. 2 definerer omsetning først og fremst som "[l]evering av varer" og "[y]telse av tjenester". Loven angir her de transaksjonene som utløser merverdiavgift, og synspunktet er at det potensielle forbruket som disse transaksjonene muliggjør skal beskattes.⁵²

Et sentralt spørsmål, som behandles allerede her, er om lovens formuleringer "[l]evering" og "[y]telse" innebærer ulike krav til transaksjonene for henholdsvis varer og tjenester.

Ordlyden isolert kan tyde på dette. Det er valgt ulike begreper, og loven angir kravene i to separate nummererte punkter. Dersom § 3 ses i sammenheng med resten av loven, får en imidlertid inntrykk av at det ikke er tiltenkt markante forskjeller. Særlig mval. § 18 som gir regler om beregningsgrunnlaget støtter oppunder dette. Paragrafens annet ledd, nr. 3 bestemmer at til beregningsgrunnlaget skal det medregnes "tilknytningsavgifter, gebyrer og andre beløp som påløper i forbindelse med *leveringen av varer eller tjenester*" (min kursivering). Her betegnes altså transaksjonskravet for både varer og tjenester med "leveringen".

⁵² Westberg (1994) s. 88.

Forarbeidene kommenterer ikke begrepsvalgene. Det poengteres bare at "[u]ttrykket omsetning brukes i lovens § 3 både om levering av varer og om tjenesteyting mot vederlag."⁵³

Formålet bak transaksjonene kan være sammenfallende ved både varer og tjenester. Selv om det er vanlig å assosiere kjøp med fysiske goder, kontraheres det også i stor grad med immaterielle verdier hvor formålet nettopp er eierskifte. Konsulenttjenester kan nevnes som eksempel. Som Kai Krüger karakteriserer konsulentoppdrag, er kjernen i overenskomsten at bestilleren får tilgang på konsulentens "know how".⁵⁴ Det dreier seg altså om et ikke-gjenstandsbasert salg av konsulentens kunnskaper. Kontrakter om konsulentbistand inneholder riktignok ofte begrensinger i bestillers adgang til gjenbruk av den kjøpte "know how",⁵⁵ men det er ikke noe i veien for at partene innretter seg slik at oppdragsgiver råder som en eier over den kunnskapen han betaler for. Dette illustrer at formålet med transaksjonene, og dermed det forbruket disse muliggjør, kan være sammenfallende ved varer og tjenester. Dette taler sterkt for at det ikke oppstilles ulike krav til den transaksjonen som utløser en plikt til å beregne merverdiavgift.

I EUs sjette direktiv benyttes "levering" som transaksjonskrav både for varer og tjenester.⁵⁶ EUs merverdiavgiftssystem var som nevnt modell ved innføringen av merverdiavgiften i 1970. Rettstilstanden i EU på et slikt grunnleggende punkt vil dermed ha argumentasjonsverdi for forståelsen av det norske merverdiavgiftssystemet.

Det norske regleverk er imidlertid endret mindre enn EUs etter innføringen. Det er sannsynligvis årsaken til at varer og tjenester er angitt med ulike transaksjonsbegrep i vår lov. Mval. § 3 har ikke vært endret siden 1970. Den gang det ikke var generell avgiftsplikt på tjenester. I dag hvor utgangspunktet er at alt forbruk av både varer og tjenester skal

⁵³ Jf. Ot.prp. nr.17 (1968-1969) s. 52.

⁵⁴ Krüger (1991) s. 165.

⁵⁵ For eksempel NS 3403 pkt. 8 og pkt. 9.

⁵⁶ Sjette direktiv art. 2 nr. 1, "Levering af goder og tjenesteydelser".

beskattes, er det ingen grunn til å skille prinsipielt på transaksjonskravene når det gjelder vilkåret omsetning.⁵⁷

I teorien har transaksjonskravet blitt betegnet med levering eller leveranse både for varer og tjenester.⁵⁸ Dette støtter oppunder et likt transaksjonskrav.

Etter mitt skjønn må utgangspunktet være at innholdet i begrepene "[l]evering" og "[y]telse" er det samme.

2.3 "Mot vederlag" – Lovens krav om motytelse

Av mval. § 3 nr. 1 og nr. 2 kan det også utledes et ytterligere krav til transaksjonene for at de skal være avgiftspliktige. Det er ikke tilstrekkelig at det kun skjer en levering/ytelse i den grad loven krever, den må skje "mot vederlag."

Kravet er et følge av at merverdiavgift er en indirekte skatt, og at systemet bygger på at det mottatte vederlaget utgjør beskatningsgrunnlaget.⁵⁹ En alternativ konstruksjon der det ikke stilles krav om vederlag og avgiften i alle tilfeller ville blitt beregnet av omsetningsverdien, ville vært i tråd med målet om å beskatte forbruket. Reglene om uttak springer ut av slike betraktninger, og fanger opp svakhetene ved å ta utgangspunkt i vederlaget.⁶⁰ Valget av vederlaget som beskatningsgrunnlag har sammenheng med at systemet skal være kostnadseffektivt og enkelt. I tillegg vil markedsmekanismene ved prisdannelsen i de aller fleste tilfeller sørge for en adekvat beskatning av forbruket.⁶¹ Målet er forbruket som transaksjonen muliggjør, og dette representeres ved det vederlaget forbrukeren oppfrer.

⁵⁷ Varer og tjenester følger imidlertid separate regelsett i andre deler av merverdiavgiftslovgivningen. Særlig ved innførsel jf. § 62 og ved uttak jf. § 14 har skillet betydning.

⁵⁸ Se Særlig Ramsdahl Jensen (2004) kapittel 4. Fra norsk teori se Gjems-Onstad (2005) s. 74.

⁵⁹ Mval. § 18. Se også Ramsdahl Jensen (2004) s. 113.

⁶⁰ Reglene om uttak beskatter forbruket som muliggjøres der en næringsdrivende tar ut varer eller tjenester til privat bruk eller formål utenfor loven. Dette er tilfeller hvor avgiftsobjektene ikke omsettes, og det ikke foreligger noe vederlag å beskatte.

⁶¹ Mval. § 19 fanger opp tilfeller der interessefellesskap medfører en annen pris enn markedspris.

2.4 Transaksjon fra ett omsetningsledd til ett annet

I Rt. 1996 s. 51 *Intersport* gir Høyesterett uttalelser av prinsipiell karakter når det gjelder "[l]evering av varer". Meget kort beskrevet dreide saken seg om refusjon av innbetalt merverdiavgift. Spørsmålet var avhengig av om det var levert varer mellom to datterselskaper.⁶² I denne forbindelse ble det uttalt:

"Det ligger imidlertid i merverdiavgiftssystemet at det er salget av varen fra det *ene omsetningsledd til det annet* som er "omsetning" og utløser avgiftsplikten" (min kursivering).

En transaksjon innad i samme omsetningsledd vil derfor ikke være omsetning.⁶³ Det må altså skje en levering *fra et omsetningsledd til et annet*.

Å klargjøre hva som i merverdiavgiftslovens forstand er ett omsetningsledd og hva som er flere, er sentralt ved en kartlegging av innholdet i omsetningsvilkåret.⁶⁴

2.4.1 Hovedregel – Ett rettssubjekt er ett omsetningsledd

Merverdiavgiftsloven inneholder regler om *avgiftssubjekt*. Et krav om transaksjon mellom to avgiftssubjekt kan ikke oppstilles. Som nevnt over er avgiftssubjekt kun en betegnelse på at den næringsdrivende er pålagt en oppkreverrolle på vegne av staten. Riktignok vil transaksjoner som utløser avgift skje *fra* et avgiftssubjekt. Dette er imidlertid bare resultatet av registreringsplikt der det omsettes avgiftspliktige varer og tjenester. Selgers/yters status som avgiftssubjekt må anses som subsidiær,⁶⁵ det er transaksjonene som kan knyttes til dette rettssubjektet som er avgjørende for avgiftsplikt. Dette fremgår tydelig av Høyesteretts uttalelse om at det er "salget av varen" som utløser avgiftsplikt.

⁶² Dommen behandles grundigere nedenfor.

⁶³ Men det kan være uttak.

⁶⁴ Zimmer (2005) s. 254 for tilsvarende problemstilling ved inntektsskatt.

⁶⁵ Gjems-Onstad (2005) s. 42.

Det er altså viktig å skille mellom et avgiftssubjekt som sådant og subjektet i en transaksjon. Utgangspunktet må være at levering av varer eller tjenester mot vederlag mellom to *rettssubjekter*, er omsetning.

Dette fremgår også av hovedregelen om registrering i mval. § 12 første ledd. Her bestemmes at ”flere virksomheter som drives av samme eier anses som én avgiftspliktig virksomhet.” Avgiftssubjektet følger altså rettssubjektet selv om det foreligger for eksempel ulike utsalgssteder. Transaksjoner mellom de ulike virksomhetene vil skje innenfor samme rettssubjekt og samme omsetningsledd, og det vil ikke foreligge omsetning i merverdiavgiftslovens forstand.

2.4.2 Særskilte registreringsregler

Mval. § 12 annet til fjerde ledd åpner imidlertid for modifikasjoner i hovedregelen om at ett omsetningsledd er ett rettssubjekt.

Det er ikke plass til en grundig behandling av disse reglene, men det er viktig å være klar over at de kan rokke ved forutsetningene for at omsetning kan skje. Etter disse reglene kan det skje både en *oppsplitting* og en *sammenslåing* av rettssubjekt for avgiftsrettslige formål. Reglene vil kunne medføre at det kan omsettes varer innenfor samme rettssubjekt, og motsatt at transaksjoner mellom ulike rettssubjekt ikke er omsetning i lovens forstand.

2.5 Innenlandsk forbruk

Merverdiavgiftsloven § 13 fastsetter at ”[d]et skal betales avgift av omsetning av varer og tjenester som er omfattet av loven...”. Bestemmelsen angir ingen geografisk avgrensning av omsetningsområdet. Det er imidlertid på det rene at merverdiavgiften prinsipielt er en avgift på innenlandsk forbruk.⁶⁶ En viktig forutsetning for at en transaksjon skal utløse merverdiavgift er derfor at den muliggjør innenlandsk forbruk – det må være innenlandsk omsetning.⁶⁷

⁶⁶ Ot.prp. nr.2 (2000-2001) punkt 3.2.2.5 og 8.2.1.

⁶⁷ Forutsetningen ble lagt til grunn i HR-2006-00535-A *Ifi OY*.

Omsetning i Norge vil altså være avgiftspliktig etter mval. § 13, mens omsetning i utlandet faller utenfor. At varen bringes til Norge etter en transaksjon i utlandet endrer ikke på dette. I disse tilfellene vil reglene om innførsel sikre at det norske forbruket beskattes.

Det vil føre for langt med en behandling av sontringen mellom innenlandsk og utenlandsk omsetning. Jeg vil derfor nøye meg med å peke på at innenlandsk omsetning er en viktig forutsetning for avgiftsplikt. Merverdiavgiftsloven regulerer ikke uttrykkelig denne grensegangen, slik at utgangspunktet for vurderingen er de ”ordinære” reglene om omsetning.⁶⁸ Dette gjør at rettskilder som omhandler dette skillet vil kunne være relevante for oppgaven.

2.6 Partsautonomiens betydning

2.6.1 Innledende bemerkninger

Merverdiavgiftsretten fungerer, tilsvarende som skatteretten, som en overbygning til privatretten.⁶⁹ Det utledes virkninger på bakgrunn av rettssubjektenes økonomiske disposisjoner. Det gjør at koblingen mellom fagene er sterk. Lovens formuleringer ”[l]evering av varer” og ”[y]telse av tjenester” bringer også tanken i retning av privatretten.

2.6.2 Partenes regulering av den avgiftsutløsende transaksjon

Avtaler er det viktigste rettslige grunnlaget for transaksjoner mellom subjekter.⁷⁰ For eksempel forutsetter kjøp et minimum av dispositiv regulering fra partenes side.⁷¹

Utgangspunktet er at det er opp til partene å avtale om og når transaksjoner skal gjennomføres *med virkning dem i mellom*. Dette skjæringspunktet kan være avtalt på

⁶⁸ Ifi OY-dommen avsnitt 33.

⁶⁹ Se Hauge (2001) s. 38 flg. som grundig behandler forholdet mellom skatteretten og privatretten.

⁷⁰ Falkanger (1999) s. 62. Som nevnt over kan transaksjoner også være hjemlet i andre rettsgrunnlag. Av plasshensyn, vil denne avhandlingen kun ha de frivillige erverv for øyet

⁷¹ Krüger (1999) s. 95.

enhver mulig måte innenfor prinsippene om avtalefrihet.⁷² Spørsmålet blir i første omgang hvilken betydning partenes avtaler har for avgiftsplikten.

I Rt. 1996 s. 51 *Intersport* kommer Høyesterett med en generell uttalelse om utgangspunktet for vurderingen av avgiftsplikten:

”Dette må, antar jeg, bedømmes ut fra privatrettens alminnelige regler om hva som er salg, respektive kjøp.”

Høyesterett har altså slått fast at den avgiftsrettslige karakteriseringen av transaksjonene skal baseres på de privatrettslige reglene. Dette innebærer at vurderingen av om det har skjedd en avgiftspliktig transaksjon må ta utgangspunkt i partenes avtaler.

2.6.3 De reelle forholdene er avgjørende

Som et utgangspunkt er det partene gjennom sine avtaler som bestemmer transaksjonens avgiftsrettslige karakter. Et spørsmål blir om partene helt fritt med avgiftsrettslig virkning kan avtale om og når det foreligger levering/ytelse.⁷³

I Rt. 1996 s. 51 *Intersport* uttaler Høyesterett:

”Jeg er enig med staten i at det ikke uten videre kan være avgjørende hva partene har kalt transaksjonene; man må søke å klarlegge hva det reelle innhold av transaksjonene har vært.”

Høyesterett peker på at det er *de reelle forholdene* som er avgjørende.⁷⁴ Dette innebærer at hvis ikke partenes avtale gjenspeiler det reelle rettighetsforholdet mellom partene, så vil ikke partenes betegnelser bli lagt til grunn avgiftsrettslig.⁷⁵

⁷² Formulering bygger på Myrstad (2004). Prinsippet om avtalefrihet i norsk rett er knesatt i Kong Christian Den Femtes Norske lov av 15. april 1687 art. 5-1-1 og 5-1-2.

⁷³ I forhold til realisasjonsprinsippet er tilsvarende problemstilling reist av Hauge (2001) s. 54-55.

2.6.4 Tolkning av avtaler

2.6.4.1 Utgangspunkt

Utgangspunktet om *hvilke reelle forhold* som utløser avgiftsplikt, blir kjernen i denne avhandlingen. Når foreligger det reelt levering/ytelse mot vederlag?

Et annet spørsmål blir *hvilken fremgangsmåte* en skal benytte for å finne frem til de reelle forhold.

Spørsmålet stod sentralt i Rt. 2000 s. 402 *Vest Kontorutvikling*. I denne saken var brukte maskiner overtatt fra kundene for skroting ved salg av nye maskiner. Spørsmålet var hvorvidt det forelå en byttehandel etter mval. § 3 nr. 3. I salgsdokumentene var overtakelsen av de gamle maskinene omtalt som ”innbytte” og staten prosederte på at dette måtte være avgjørende. Flertallet i Høyesterett uttalte:

”Når det spesielt gjelder innholdet og karakteren av de transaksjonene denne saken gjelder, må bedømmelsen baseres på alminnelige prinsipper for avtaletolkning.”

For å kartlegge de reelle forholdene benytter Høyesterett *alminnelig avtalerettslige tolkningsprinsipper*. Å gå nærmere inn på disse tolkningsprinsippene er det ikke rom for i oppgaven, men det kan kort nevnes at sentralt i prosessen står avtalens ordlyd, partenes forutsetninger for å inngå den og det som kan utledes ved en objektiv tolkning.

2.6.4.2 Spor av et modifisert tolkningsprinsipp?

En interessant problemstilling er hvorvidt utgangspunktet om alminnelige avtalerettslige tolkningsprinsipper gjelder fullt ut. Jeg skal ikke gå i dybden på dette punktet, men kun peke på visse omstendigheter som kan tyde på et modifisert tolkningsprinsipp.

⁷⁴ Det kan imidlertid diskuteres hvor heldig det er å snakke om ”reelle forhold.” Det er anført at en henvisning til ”reelle forhold” kan være en måte for retten å skjule sine vurderinger på. At det er bedre å snakke om en utvidende eller innskrenkende bruk av lovbestemmelser. Se Banoun (2002).

⁷⁵ Tilsvarende i skatteretten; Hauge (2001) s. 55.

I Rt. 2005 s. 1550 *Team Sails* var spørsmålet om leie av seilbåt med mannskap skulle betraktes som personbefordring, og dermed være unntatt fra avgiftsområdet etter mval. § 5b nr. 9. Høyesterett måtte foreta en karakterisering av transaksjonen, og førstvoterende som representant for flertallet, uttalte i denne sammenhengen:

”Deltakernes subjektive opplevelse av tjenesten kan etter min mening ikke vektlegges ved tolkningen av bestemmelser i avgiftslovgivningen, der kontrollhensyn og praktiske hensyn må tillegges betydelig vekt, jf. Rt-1986-862.”⁷⁶

Uttalelsen tyder på at *partsforutsetninger*, som er et sentralt avtalerettslig tolkningsmoment,⁷⁷ tilsidesettes til fordel for kontrollhensyn.

Tilvarende er å spore i Rt. 2004 s. 738 *P4*.⁷⁸ Spørsmålet var om det forelå et avgiftspliktig bytte av reklametjenester mot premier som skulle benyttes i konkurranser i sendetiden. Høyesterett konkluderte med at det forelå et bytteforhold på tross av at begge parter var av den oppfatning at dette ikke var tilfellet, og hadde innrettet seg avgiftsmessig deretter.⁷⁹

Også den tidligere nevnte LG-2004-31181 inneholder lignende betraktninger. Som ledd i vurderingen av om levering av frikraft var avgiftspliktig omsetning uttalte lagmannsretten:

”Slik lagmannsretten ser det, er det av underordnet betydning hvordan partene i avtalene betrakter forpliktelsen.”

Uten å konkludere nøyer meg med å peke på at dommene kan indikere en mer objektiv tolkningsmetode i avgiftsretten enn i avtaleretten.

⁷⁶ Dommens avsnitt 42.

⁷⁷ Woxholth (2001) s. 423.

⁷⁸ Dommen omtales nærmere nedenfor.

⁷⁹ Les nærmere om dommen Moljord (2005).

2.6.4.3 Avgiftsrettslig gjennomskjæring

Problemstillingen rundt partenes avtaler kan trekkes ett skritt lenger. Dersom en forutsetter at avtalene *gir uttrykk for reelle forhold*, kan disposisjoner som kun, eller i stor grad, er *motivert av avgiftsbesparelse* tilsidesettes?

Problemstillingen er velkjent fra skatteretten. Det finnes en rekke eksempler på at domstolene har tilsidesatt partenes reelle disposisjoner som ikke er i overensstemmelse med skattelovgivningens formål. Det er altså snakk om tilfeller hvor de privatrettslig former benyttes for å oppnå skattemessige fordeler.⁸⁰ Om det foreligger rettslig adgang til å skjære gjennom partenes disposisjoner på avgiftsrettens område, er fortsatt et uavklart spørsmål. Det er ikke plass til å behandle problemstillingen i oppgaven, men jeg vil vise til en artikkel skrevet av advokat Killengren m.fl.⁸¹ Forfatterne av artikkelen stiller seg kritiske til en gjennomskjæringsnorm på avgiftsrettens område.

2.7 Det videre opplegg

I det følgende vil jeg analysere de grunnleggende kravene som merverdiavgiftslovens vilkår om omsetning oppstiller.

Jeg har påpekt at bedømmelsen av om det har skjedd en avgiftsutløsende transaksjon må skje på bakgrunn av partenes disposisjoner. Disse skal kartlegges ved hjelp av alminnelige avtalerettslige tolkningsprinsipper.

Jeg har også påpekt at det ikke kan ligge noen prinsipiell forskjell i kravene "[l]evering" og "[y]telse". I det følgende, hvor målet er å kartlegge den avgiftsutløsende transaksjonen, ville det beste vært en karakterisering av transaksjoner som på best mulig måte reflekterer det forbruk som muliggjøres hos mottakeren, og dermed ligger innenfor lovens formål.⁸² I og med at fremstillingen skal redegjøre for gjeldende rett, og for ikke å fjerne meg for langt

⁸⁰ Zimmer (2005) s. 58-72.

⁸¹ Killengren (2000).

⁸² Se om dette i punkt 4.3.

fra ordlyden, velger jeg likevel å ta utgangspunkt i lovens begreper ”levering av varer” og ”ytelse av tjenester”. Nødvendigheten av en litt annen innfallsvinkel ved tjenester støtter også en systematikk basert på lovens.

I kapitel 3 behandles derfor hva som i lovens forstand innebærer ”[l]evering av varer” og i kapitel 4 rettes fokus mot tjenestene, og hva som utgjør ”[y]telse av tjenester”.

Som nevnt oppstiller merverdiavgiftsloven også et krav om motytelse. Dette vilkåret skal jeg se på i kapitel 5 hvor det skal undersøkes hva som i lovens forstand er ”mot vederlag.”

3 "Levering av varer"

3.1 Innledende bemerkninger

3.1.1 Problemstilling og utgangspunkt for vurderingen

I følge mval. § 3 nr. 1 er "[l]evering av varer" en avgiftsutløsende transaksjon. Tema i dette kapitlet er hvilke krav som stilles til transaksjonen for at det i merverdiavgiftslovens forstand er "[l]evering av varer".

Den naturlige forståelse av ordlyden i mval. § 3 nr. 1 gir assosiasjoner til kjøp og selve oppfyllelsen. Dersom en leser bestemmelsen i sammenheng med mval. § 2 får en et visst inntrykk av hvilke transaksjoner som omfattes. Varer er definert som "fysiske gjenstander". Det må altså dreie seg om transaksjoner som omhandler fysiske gjenstander. Videre bestemmer mval. § 2 annet ledd at tjenester er "alt som kan omsettes og som ikke er å anse som vare". Det presiseres at tjenester også er "begrensede rettigheter til fysiske gjenstander (...) samt hel eller delvis utnyttelse av immaterielle verdier." Av mval. § 3 nr. 1 sammenholdt med mval. § 2 kan det derfor slutes at de transaksjonene som omfattes av begrepet "levering av varer" er transaksjoner med *fysiske objekter og eierskifte som formål*.

Problemstillingen kan da presiseres til om det har skjedd et eierskifte. Hva som skal til for at et fysisk objekt i merverdiavgiftslovens forstand har skiftet eier, gir ikke lovteksten anvisning på.

Den nærmere forståelse av begrepet "levering" er ikke kommentert i forarbeidene.

Ovenfor har jeg kommet til at vurderingen om avgiftsplikt må ta utgangspunkt i de privatrettslige reglene. Det naturlige startpunkt blir da de privatrettslige reglene som regulerer eierskifte.

3.1.2 Forholdet til kjøprettlig levering og regler om overgang av eiendomsrett

Privatretten behandler i ulike disipliner spørsmålet om rettighetsoverganger og de ulike virkninger av disse. Ordlyden "[l]evering" gir som nevnt assosiasjoner til kontraktsrettslig levering.

Kontraktsretten, bestående av lovgivning, standardkontrakter og kutymmer, har til formål å regulere rettighetsoverganger mellom rettssubjekter. En sentral del dreier seg nettopp om eierskifte. Disse transaksjonene betegnes som kjøp.⁸³

Selgers hovedforpliktelse i en kjøpsavtale er å levere den aktuelle gjenstanden til rett tid og på rett sted til kjøperen.⁸⁴ Helt generelt kan levering beskrives som den handling selgeren plikter å foreta for å sette kjøperen i besittelse av tingen.⁸⁵

I brev til Finansdepartementet av 15. mai 1996 gir Skattedirektoratet uttrykk for at avgjørende om det har skjedd omsetning i Norge

"etter merverdiavgiftsloven og F 71 § 1, jf merverdiavgiftsloven § 3 første ledd nr 1, må være hvorvidt varen(e) iht alminnelige kjøpsrettslige bestemmelser, leveres her i landet."

Finansdepartementet sluttet seg til skattedirektoratets syn.⁸⁶ I klagesak nr. 4996/2003, hvor spørsmålet var om kjøp av varer fra kiosk på plattformer i Nordsjøen var avgiftspliktig omsetning, ble også disse synspunktene lagt til grunn.⁸⁷ Når det gjelder grenseoverskridende transaksjoner har altså avgiftsmyndighetene gitt uttrykk for at

⁸³ Lov om kjøp 13. mai 1988 nr. 27 (heretter kjøpsloven – kjl.)

⁸⁴ Kragh Jørgensen (1991) s. 82.

⁸⁵ Hagstrøm (2003) s. 185.

⁸⁶ Brev fra Finansdepartementet til Skattedirektoratet av 20. september 1996.

⁸⁷ KMVA-2003-4996.

spørsmålet om omsetning må knyttes opp mot kjøpsrettslig levering.⁸⁸ Det må spørres hvor egnet kjøpsrettslig levering er til å avgjøre om det har skjedd avgiftsrettslig "[l]evering av varer" generelt.

Kjøpsloven inneholder ingen regler som definerer *hva levering er*, men den angir nærmere hvor levering skal skje – *leveringsstedet*. Reglene om leveringssted fungerer da som et skjæringspunkt, til hvor man knytter overgangen av ulike eierbeføyelser. Kjøpsloven bygger for eksempel på en overgang av både faktisk og rettslig rådighet. I tillegg er overgangen av risikoen for gjenstandens hendelige undergang knyttet til at gjenstanden stilles til kjøpers disposisjon på leveringsstedet.⁸⁹ Reglene om leveringssted er resultat av lovgivers balanserte vurdering av *hensynet til kjøper og selger* i kontraktsforholdet. Allerede på denne bakgrunn kan det stilles spørsmål ved å automatisk knytte avgiftsplikten til den kjøpsrettslige leveringen.

I denne forbindelse kan det spørres om levering er den begivenhet i et kjøpsforhold som er tilstrekkelig for å etablere *eiendomsrett*.⁹⁰

I moderne juridisk teori fremheves at begrepet eiendomsrett i seg selv, ikke har noen særlig verdi utover det praktiske.⁹¹ I senere tid har det funksjonelle eiendomsrettsbegrepet overtatt etter det substansielle.⁹² I dette ligger at man ikke ser på overgangen av eiendomsretten som en samtidig overgang av samtlige eierbeføyelser. Spørsmål i forhold til rettighetsovergangen må derfor oppløses i en rekke enkeltspørsmål, og disse må analyseres enkeltvis.⁹³

⁸⁸ Se også Skattedirektoratets fellesskriv av 10.mars 1972 og Skattedirektoratets fellesskriv av 17.oktober 1977.

⁸⁹ Kjl. § 13.

⁹⁰ Krüger (1999) s. 323.

⁹¹ Brækhus (1998) s. 5 flg.

⁹² Krüger (1999) s. 324.

⁹³ Brækhus (1998) s. 10.

I denne forstand vil kjøpsrettslig levering, ikke i alle tilfeller innebære en overførsel av de relevante eierbeføyelser. De ulike funksjoner vil nettopp variere alt etter hvilken part som aksjonerer og hva formålet med rådighetsutøvelsen er. Overfor en godtroende tredjemann, vil ikke kjøpsrettslig levering alltid gi kjøperen eiendomsretten.⁹⁴ På samme måte vil kreditorenes stansingsrett kunne være intakt, selv om levering er skjedd.⁹⁵ Denne ”svakheten” ved leveringsbegrepet har sin bakgrunn i at kontraktsretten i utgangspunktet kun regulerer forholdet mellom partene.⁹⁶ Tredjepartsspørsmålene behandles normalt innenfor en annen rettsdisiplin.

Dette virker også anerkjent av Høyesterett i Rt. 1995 s. 51 *Intersport* hvor det uttales:

”Forståelsen av lovens uttrykk ”levering av varer” er ikke uten videre entydig. Det er klart – og erkjent fra statens side – at det ikke kreves fysisk overlevering av varer til kjøper. Kjøpslovens regler om levering, som knytter seg til salgsgjenstanden, ”tingen”, er ikke direkte anvendelige.”

Tilsvarende uttales i *Ifi OY-dommen*, hvor spørsmålet om kjøpsrettslig levering er avgjørende stod sentralt i begge partenes prosedyrer. Høyesterett uttalte:

”Til dette er å si at leveringsstedet som nevnt ikke er avgjørende i seg selv. Dertil kommer at det er det materielle innholdet i avtalen mellom partene som er styrende for om tilknytningskravet er oppfylt, og endringer i lovgivningen som nærmere definerer innholdet i avtalen, vil med nødvendighet måtte tillegges betydning.”⁹⁷

Kjøpsrettslig levering *i seg selv*, er derfor lite illustrerende for når avgiftsplikten oppstår. Automatisk å knytte avgiftsplikten til leveringsbegrepet blir for unyansert. Begge

⁹⁴ Krüger (1991) s. 173.

⁹⁵ Krüger (1991) s. 173.

⁹⁶ Krüger (1991) s. 172-173.

⁹⁷ Dommens avsnitt 37.

regelsettene sikter riktignok mot et eierskifte, men det avgjørende må være de virkninger/eierbeføyelser dette begrepet er knyttet til, og hvorvidt overgangen av disse utløser avgiftsplikt.

3.1.3 Den videre drøftelse

I det følgende, hvor skal jeg redegjøre for hva som utgjør en overgang av eiendomsretten i merverdiavgiftslovens forstand, vil jeg derfor ta utgangspunkt i en tradisjonell inndeling av eierbeføyelser, og undersøke hvorvidt overføringen av disse kan begrunne avgiftsplikt. Jeg vil først drøfte hver eierbeføyelse enkeltvis, før jeg til slutt sammenfatter.

3.2 Faktisk rådighet

Begrepet faktisk rådighet brukes om muligheten til å fysisk benytte gjenstanden.⁹⁸ Fysisk bruk er kjernen i forbruksbegrepet. Dette gjør det nødvendig å undersøke hvilken betydning overføringen av den faktiske rådigheten har for spørsmålet om det foreligger "[l]evering av varer".

Kjøpsrettslig levering sikter mot en overføring av faktisk rådighet. Graden kan variere stort avhengig av den enkelte kontrakt, og kjøprettslig levering kan foreligge uten overgang av faktisk rådighet.⁹⁹

Et krav om overlevering vil gjøre avgiftsberegningen *rettsteknisk* enkel og det vil skape *forutsigbarhet*, som er viktige hensyn bak systemet.

Å vektlegge den faktiske besittelse er også i tråd med formålet om å beskatte *forbruket*. Besittelse er en forutsetning for at fysiske gjenstander kan brukes fysisk. Faktisk rådighet er også en forutsetning for enkelte rettslige disposisjoner, som for eksempel håndpant.¹⁰⁰

⁹⁸ Brækhus (1998) s. 13.

⁹⁹ Se kjl. § 7 annet ledd. Ved sendekjøp skjer levering ved at tingen overleveres til fraktfører.

¹⁰⁰ Lov om pant av 8. feb. 1980 nr. 2 § 3-2.

I den nevnte Rt. 1996 s. 51 *Intersport* kommenterte Høyesterett forholdet til faktisk rådighet. Spørsmålet var om varer ble levert fra INAS til IFAS, eller direkte fra INAS til kjedeforretningene. Det var på det rene at IFAS aldri var i besittelse av varene, og i denne sammenheng uttalte Høyesterett:

”Det er klart – og erkjent fra statens side – at det *ikke kreves fysisk overlevering* av varer til kjøper”(min kursivering).

Tilsvarende ble senere også lagt til grunn Rt. 2004 s. 738 *P4*.¹⁰¹

Høyesterett har altså ikke villet la ”[l]evering av varer” være avhengig av overføringen av fysisk rådighet. Dette kan ha sammenheng med at faktisk rådighet overføres i en rekke typer avtaler hvor *formålet ikke er at mottaker skal bli eier*. Ved typiske låneavtaler og leieforhold overføres den faktiske rådigheten til mottakeren, mens utleier beholder den rettslige rådigheten. Slike transaksjoner muliggjør også forbruk, og skal derfor beskattes, men det vil ikke foreligge ”[l]evering av varer”.

Dette taler i retning av at merverdiavgiften, som forbruksskatt, søker å treffe mer enn det å fysisk bruke formuesgoder. Transaksjoner med eierskifte som formål muliggjør et videre forbruk enn kun fysisk bruk, og Høyesteretts praksis kan tyde på at dette står sentralt ved spørsmålet om hva som utløser merverdiavgift.

3.3 Rettslig rådighet

Rettslig rådighet, også omtalt som juridisk rådighet, er betegnelsen på ”eiers” adgang til å selge gjenstanden, leie den ut, belåne den eller lignende.¹⁰² Denne rådigheten er ofte den viktigste siden ved eiendomsretten.

¹⁰¹ Mer om dommen under punkt 3.3.

¹⁰² Brækhus (1998) s. 13.

Kjøpsloven § 41 bygger på en forutsetning om at kjøper skal overta fullstendig og eksklusiv rettslig rådighet ved levering. Bestemmelsen tar samtidig forbehold om at annet kan følge av avtalen. Den rettslige rådighet går imidlertid, normalt, i stor grad over på kjøper så snart salgsavtalen er sluttet.¹⁰³ Dette følger av alminnelige avtalerettslige regler.

Spørsmålet i det følgende er hvilken betydning den rettslige rådigheten har for vurderingen av om det avgiftsrettslig foreligger "[l]evering av varer".

I Rt. 2004 s. 738 *P4* synes Høyesterett å ha lagt mye vekt på den rettslige rådigheten. I denne saken ble resultatet at radiokanalen P4 måtte beregne utgående avgift av verdien av premier de mottok fra forskjellige annonsører. Premiene ble benyttet i konkurranser og synspunktet var at premiene utgjorde en del av vederlaget for reklametjenester som P4 ytet til annonsørene. Høyesterett fant at det forelå et bytte av reklametjenester mot premier jf. mval. § 3 nr. 3. Selv om de ikke uttrykkelig formulerte spørsmålet på denne måten, må konklusjonen i at det forelå en slik byttehandel, innebære at Høyesterett fant at det var foretatt en "[l]evering" av premiene til radiokanalen.

Før Høyesteretts vurderinger i denne saken legges til grunn, er det nærliggende å spørre om kravene til avgiftsplikt i bytteforhold etter mval. § 3 nr. 3 er de samme som i mval. § 3 nr. 1 og nr. 2. Dette spørsmålet er drøftet i punkt 5.4 hvor jeg konkluderte med at transaksjonskravet må være det samme. Høyesteretts vurderinger av hvorvidt det forelå omsetning, av interesse her *om premiene var avgiftsrettslig levert*, vil derfor være av betydning for innholdet i begrepet "[l]evering" i mval. § 3 nr. 1.

Høyesteretts drøftelse om hvorvidt premiene inngikk i vederlaget, fremstår i domspremissene kun som en drøftelse av om det var inngått gjensidig bebyrdende avtaler:

"De fremlagte kontraktene gjelder stort sett promoteringsavtaler der P4 skal gjennomføre en konkurranse, men det er også eksempler på andre former for aktiviteter som lytterne

¹⁰³ Brækhus (1998) s. 13.

inviteres til å delta i. For å gjennomføre konkurransene og de øvrige aktivitetene det der er tale om, er P4 avhengig av at det kan ytes premier. Premiene er en nødvendig innsatsfaktor i denne programvirksomheten. Det fremgår klart av de fleste av kontraktene at annonsøren er *forpliktet til å levere premier*. Der det ikke fremgår, må det anses underforstått”¹⁰⁴ (min kursivering).

Det virker som Høyesterett bygger avgiftsplikten på at annonsørene er forpliktet overfor P4 til å levere premier. Det uttales med bred penn:

”Jeg er enig med staten i at det ikke kan fritas for merverdiavgift for P4 at premiene *leveres* direkte til lyttere. Premiene må likevel anses som vederlag for reklame – *det foreligger gjensidig bebyrdende avtaler*”¹⁰⁵ (min kursivering).

Det er ikke uten videre gitt hva som kan legges i *P4-dommen*. Premissene er korte, og det er ikke helt lett å forstå hva som bygges på bevisvurderinger og hvilken juss som legges til grunn. Uttalelsen i avsnitt 36 tyder uansett på at avgiftsplikten fjernes fra et tradisjonelt leveringsbegrep i form av fysisk overlevering. Etter mitt syn må Høyesterett ha lagt avgjørende vekt på at avtalene medførte at P4 kunne overdra premiene til deltakerne i konkurransen – altså en overføring av den rettslige rådigheten.

Også i *Intersport-dommen* virker det som Høyesterett vektlegger overgangen av rettslig rådighet. Spørsmålet var om varene først hadde blitt levert til IFAS, og deretter i andre omgang fra IFAS til de ulike forretningene. Høyesterett måtte da ta stilling til om det hadde skjedd et eierskifte. Dette spørsmålet ble besvart benektende, og denne sammenheng uttalte Høyesterett:

”Jeg ser det slik at dette – hvor leveringsansvaret, eventuelt misligholdsansvaret lå – må bli avgjørende for om det har foreligget salg til og fra IFAS i forhold til merverdiavgiftsloven.”

¹⁰⁴ Dommens avsnitt 35.

¹⁰⁵ Dommens avsnitt 36.

Når en taler om leveringsansvar i kjøpsforhold, er dette en betegnelse på den risiko selgeren har for både hevning, prisavslag og erstatning i mangels- og forsinkelsestilfeller.¹⁰⁶ Høyesteretts synspunkt må ha vært at et slikt ansvar forutsetter mulighet til å inngå kontrakter om videresalg – altså at det har skjedd en overføring av den rettslige rådigheten fra INAS til IFAS. Høyesterett fant at leveringsansvaret fortsatt lå hos INAS – den rettslige rådigheten hadde ikke gått over - og at det ikke hadde skjedd en ”[l]evering av varer” etter merverdiavgiftsloven.

Under punkt 3.2 påpekte jeg at besittelse var en forutsetning for *forbruk* i form av *fysisk bruk*. Jeg antydte også at forbruk omfatter mer enn bare fysisk bruk, og at dette kan være sentralt ved transaksjoner hvor eierskifte er formålet. Fra det tidspunktet en avtale om eierskifte er bindende, vil medkontrahentene vil ha krav på ytelsen, eventuelt erstatning. Avtalen innebærer at kjøper vil kunne forføye kommersielt over varene. Inngåelse av avtaler kan også øke likviditeten som igjen tilrettelegger for ytterligere forbruk.

Poenget kan illustreres med *P4-dommen*. Høyesterett konkluderte med at premiene avgiftsrettslig var levert til P4, og dermed inngikk *premienes fulle verdi* i beskatningsgrunnlaget. Jeg har tolket Høyesterett dit hen at dette synspunktet bygger på at den rettslige rådigheten ble overført til P4 slik at P4 kunne disponere premiene videre. En alternativ synsvinkel, som også ble anført av P4, var å anse P4 som en videreformidler av premiene. På denne måten ville P4 aldri kunne disponert fritt over premiene, og det ville heller ikke være riktig å beskatte premienes fulle verdi. Transaksjonen ville da muliggjort et annet (snevrere) forbruk enn ved et eierskifte.

Av *rettstekniske hensyn* kan det imidlertid reises visse innvendinger mot å knytte avgiftsplikten til overgangen av rettslig rådighet alene. Det gjelder ikke noen formkrav, og

¹⁰⁶ Krüger (1991) s. 140.

det vil da kunne oppstå problemer hvor det ikke er en ytre konstaterbar begivenhet å knytte avgiftsplikten til.

I tillegg vil en rekke hendelser i tiden mellom avtaleslutning og overtakelse kunne medføre at kontrakten ikke gjennomføres. Dersom risikoen ikke har gått over på kjøper, vil avtalen i enkelte tilfeller kunne falle bort, og det vil ikke foreligge noe forbruk.¹⁰⁷

3.4 Risiko for verdiendringer

En side ved eiendomsretten er at eier løper risikoen for verdiendringer i markedet.¹⁰⁸ Under dette punktet skal jeg se på hvilken betydning det har for avgiftsplikten at kjøper har overtatt risikoen for verdiendringer.

Over har jeg tatt Rt. 2004 s. 738 *P4* til inntekt for at avgiftsplikten for premiene var knyttet til overgangen av den rettslige rådigheten. En gyldig avtale innebærer riktignok en overføring av rettslig rådighet som muliggjør et forbruk, men *dette forbruket* må sies å være uvisst før gjenstanden er identifisert og vederlaget er avtalt. Først da vil omfanget av det forbruket som muliggjøres være fastlagt.

Reglene om innvinning av kapitalgevinster og – tap i skatteretten er i skatteloven knyttet til begrepet ”realisasjon”.¹⁰⁹ På tilsvarende måte som i merverdiavgiftsretten oppstår spørsmålet om hvor langt transaksjonsprosessen må ha kommet for at skatten utløses.¹¹⁰ I rettspraksis har skjæringspunktet for realisering av formuesgoder nettopp vært knyttet til en bindende avtale. Men det er ikke tilstrekkelig med kun en avtale om at det skal skje et eierskifte. Høyesterett har i tillegg lagt til grunn at de sentrale avtalevilkårene må være fastlagt.¹¹¹ Et viktig moment er prisen. Synspunktet er at fra og med en avtale hvor det er

¹⁰⁷ Mer om disse synspunktene under punktene 3.5 og 3.6.

¹⁰⁸ Brækhus (1998) s. 14.

¹⁰⁹ Se lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14 § 5-1 annet ledd.

¹¹⁰ Zimmer (2005) s. 252.

¹¹¹ Se Rt. 1965 s. 1094 og Rt 1995 s. 872.

enighet om de vesentlige avtalevilkår, er *risikoen for videre verdiendringer overført på kjøperen*. Dette har ikke direkte overføringsverdi til merverdiavgiftsretten, men vurderingene er likevel av interesse. Formålene er riktignok forskjellige; mens inntektsskatten skal treffe et formuesgodes verdiøkning i As eiertid, skal merverdiavgiften treffe det forbruket som transaksjonen av formuesgodet muliggjør hos B. Likevel har beskatningen av kapitalgevinster og –tap mange likhetstrekk med merverdiavgiften. Begge springer ut fra et overordnet formål om å minske muligheten for privat forbruk for å skape rom for offentlig forbruk.¹¹² I tillegg tar begge skattene teknisk utgangspunkt i vederlaget som erlegges for formuesgoder. I begges tilfelle blir det da viktig å avgjøre hvilke(n) overføring(er) av eierbeføyelser som utløser skatteplikt.

At kjøper har overtatt risikoen for verdiendringer bør etter mitt syn også stå sentralt ved spørsmålet om det har skjedd "[l]evering av varer". For det første er *identifisering av transaksjonsobjektet* av sentral betydning. Det er dette som tegner konturene av det forbruket som transaksjonen muliggjør. For det andre er fastlegging av vederlaget viktig. Dette gjelder særlig for *omfanget av det forbruket som overgangen av den rettslige rådigheten muliggjør*. Et bestemt vederlag er for øvrig også viktig på bakgrunn av *systemets oppbygning*. Vederlaget er det faktiske beskatningsobjektet, og et markedsbestemt mål på det potensielle forbruket.

Høyesteretts drøftelser i *P4-dommen* peker også i retning av at det kreves enighet om de sentrale avtalevilkår. Det uttales i premiss 35:

"Kontraktene for de aktuelle årene er noe forskjellige, og det virker litt tilfeldig hva som er tatt inn. Dette er også erkjent fra P4s side. I de fleste er det angitt *hva premien skal være og hvor mange som skal deles ut*"¹¹³ (min kursivering).

¹¹² Melz (1990) s. 37. Boken gir generelt en sammenlignende fremstilling av svensk merverdiavgift og inntektsskatt.

¹¹³ Dommens avsnitt 35.

Jeg forstår Høyesterett dit hen at det bevismessig legges til grunn at premiene gjennomgående var bestemt på forhånd. Dersom dette ikke hadde vært tilfellet, ville P4 riktignok visst at de hadde premier å dele ut, men ikke hvilke eller hvor mye. Det forbruket som transaksjonene da ville muliggjort, ville ennå ikke vært fastlagt.

Mye taler for at det er et viktig moment at ytelsene er identifisert, slik at kjøper har overtatt risikoen for verdiendringer.

3.5 Risiko for fysisk ødeleggelse

Risikoen for fysisk ødeleggelse av en ting er også en side ved eiendomsovergangen.¹¹⁴ Ved transaksjoner som har eierskifte som formål vil denne eierbeføyelsen før eller siden gå over på kjøper. Under dette punktet skal jeg se på hvilken betydning risikoovergangen har for spørsmålet om det foreligger et avgiftsrettslig eierskifte.

I kjøpsretten er risikobegrepet nærmere regulert i kjl. § 12. Dersom risikoen har gått over på kjøper, er det han som må bære tapet dersom tingen går tapt eller reduseres i verdi som følge av en tilfeldig hendelse. Kjøpsloven knytter risikoovergangen til leveringen.¹¹⁵

Reglene om risikoovergang er lite egnet til å regulere om avgiftsplikten har oppstått eller ikke. Riktignok er ødeleggelse og verditap former for forbruk, men dersom selgeren fortsatt har risikoen og tingen går tapt, berører ikke det forpliktelsen overfor kjøperen.

Utgangspunktet er at kjøperen fortsatt kan kreve naturaloppfyllelse, eventuelt erstatning, og transaksjonen muliggjør fortsatt det forbruket som ligger i kjøpers krav på ytelsen til en bestemt pris.

At risikoen ikke har gått over på kjøperen, gjør imidlertid at forbruket fortsatt er betinget, i den forstand at det kan inntreffe begivenheter som gjør at kontrakten og det forbruket

¹¹⁴ Brækhus (1998) s. 14.

¹¹⁵ Se kjl. § 13 jf. §§ 6 og 7.

denne muliggjør, faller bort. Dermed oppstår spørsmålet om hvordan merverdiavgiftsloven stiller seg overfor *betingede transaksjoner og dermed betinget forbruk*.

Det ideelle hadde vært å beskatte forbruket når det inntreffer, altså når det er helt ubetinget. Dette er ikke praktisk mulig, og som resultat beskatter merverdiavgiftssystemet transaksjoner som muliggjør forbruk. I bunn og grunn er altså det teoretiske beskatningsobjektet -forbruket- i stor grad betinget.

Risikoovergangen berører imidlertid selve transaksjonen, og hvorvidt den er betinget. Ved formuesskatten, som beskatter skatteyterens eiendeler,¹¹⁶ kommer også spørsmålet om skatteyter er *eier* av de enkelte formuesgoder på spissen. Her settes gjensidige bebyrdende kontrakter i stor grad til side ved formuesligningen.¹¹⁷ Dette har imidlertid bakgrunn i at skatteloven uttrykkelig unntar betingede rettigheter,¹¹⁸ slik at synspunktet har begrenset betydning for merverdiavgiften.

Strengt tatt er transaksjoner betinget frem til adgangen til å påberope foreldelse er utløpt, men en slik sikkerhet kan ikke kreves. Praksis viser at det aksepteres en viss grad med betingelser. Ovenfor har jeg for eksempel påpekt at det ikke kreves overlevering. Siden systemet er bygd opp rundt de gjensidig bebyrdende avtaler, må disse etter mitt skjønn presumeres å bli gjennomført, med mindre det er holdepunkter for noe annet.

3.6 Rettsvern

Under dette punktet skal jeg se om merverdiavgiftsloven krever at kjøperen er blitt eier *i forhold til tredjemenn*, altså om han har beskyttet sitt erverv – oppnådd rettsvern.

Det kreves ikke rettsvern for levering etter kjøpslovens regler. Kjøpsloven bygger på en forutsetning om overføring av full og eksklusiv rådighet, men dette har, i utgangspunktet,

¹¹⁶ Jf. sktl. § 4-1 første ledd.

¹¹⁷ Aarbakke (1998) s. 85-97.

¹¹⁸ Jf. sktl. § 4-2 første ledd, bokstav a.

bare virkning mellom partene.¹¹⁹ Rettsmangel vil riktignok innebære mislighold, men kjøpsloven regulerer ikke forholdet mellom de konkurrerende suksessorer.

For de fleste varers vedkommende vil rettsvern være knyttet til fysisk overlevering. Dette gjelder i forhold til tredjemenn i skikkelse av godtroende erverver, hjemmelsmann eller kreditor.¹²⁰

Ovenfor har jeg påpekt at Høyesterett har ikke krever overlevering. Dette utelukker rettsvernstidspunktet som den rettighetsoverføringen som utløser merverdiavgift. For helhetens skyld vil jeg likevel drøfte hvorvidt overføring av hjemmel egner seg som angivelse av den avgiftsutløsende transaksjon.

Rettsvernstidspunktet gir en god indikasjon på *hvor* det endelige *forbruket* ligger. Fra rettsvernstidspunktet vil det forbruket som transaksjonen muliggjør i mindre grad være betinget.

Begivenhetene, overlevering eller registrering, er valgt fordi de er ansett for å gi best notoritet og publisitet over ervervet. Disse skjæringspunktene er presisert i rettspraksis og vil derfor skape god *forutberegnelighet* for avgiftsberegningen.¹²¹ Av *rettstekniske hensyn* vil rettsvernstidspunktet derfor være gunstig.

Ved oppføring og salg av nybygg har det oppstått en avgiftsrettslig distinksjon som også bygger på om det har skjedd en overføring av eiendomsretten. Det skilles mellom oppføring av bygg i ”fremmed regi” og i ”egen regi med sikte på videresalg”. Førstnevnte

¹¹⁹ Se kjl. § 41.

¹²⁰ I forhold til avtaleerververe, se lov om godtroerverv av løsøre av 2.juni nr.37 1978 § 1 nr. 1. I forhold til kreditorer, se lov om fordringshavernes dekningsrett (dekningsloven) § 2-2 og prinsippet om stansingsrett i dekn. § 7-2.

¹²¹ Westberg (1997) s. 77. Han anfører – det lege ferenda – at rettsvernstidspunktet også burde legges til grunn merverdiavgiftsrettslig.

er typisk entreprisvirksomhet som vil være avgiftspliktige tjenester etter mval. § 13 jf. § 3. Sistnevnte er salg av bebygget fast eiendom som er unntatt fra avgiftsområdet.¹²² For oppføring i "egen regi med sikte på videresalg" pålegger mval. § 14¹²³ plikt til å beregne avgift ved uttak av varer og tjenester som benyttes i denne virksomheten. Om en entreprenør selv er byggherre for et byggeprosjekt, eller denne påtar seg et byggeoppdrag for andre, er dermed avgiftsrettslig relevant. I avgiftspraksis har overføring av grunnbokshjemmel til eiendommen vært ansett som skjæringspunktet for om et byggeprosjekt utføres i "egen regi" eller "fremmed regi".¹²⁴ Synspunktet har vært at hjemmelsoverføringen skaper klar notoritet.¹²⁵

Av provenyehensyn og nøytralitetshensyn kan det stilles spørsmål ved å knytte avgiftsplikten til tidspunktet for rettsvern. Et hensyn i dynamisk tingsrett er omsetningens effektivitet.¹²⁶ Reglene om rettsvern er en balansering av hensynet til sikkerhet og hensynet til effektivitet. Fra et sikringssynspunkt vil det være positivt med en fullstendig registrering av alle transaksjoner, men det vil virke hemmende på omsetningen.

3.7 Eieransvar

Eieren av formuesgoder nyter godt av den avkastning som disse produserer. Samtidig er eier også ansvarlig for utgifter og kan bli ansvarlig overfor tredjemann.¹²⁷ Her omtaler jeg disse eierbeføyelsene under fellesbetegnelsen eieransvar. Spørsmålet er hvilken betydning kjøperens overtakelse av eieransvaret for om det har skjedd et avgiftsrettslig eierskifte

Når det gjelder avkastning og utgifter representerer dette forbruk, og skal etter lovens formål beskattes. Merverdiavgiftsloven beskatter i utgangspunktet alle transaksjoner med varer og tjenester. Beskatningen er imidlertid knyttet til transaksjonen og følger ikke

¹²² Jf. mval. § 5a.

¹²³ Det kan også oppstå avgiftsplikt etter den særlige uttaksbestemmelsen i mval. § 10 tredje ledd.

¹²⁴ BFU 85/02.

¹²⁵ BFU 85/02.

¹²⁶ Lilleholt (1999) s. 30.

¹²⁷ Brækhus (1998) s. 15.

formuesgodene. Dette gjør at de typiske avkastninger og utgiftet vil bli beskattet som selvstendige transaksjoner.¹²⁸ Dette forbruket vil bli beskattet når det inntreffer, og står derfor ikke sentralt ved spørsmålet om å beskatte eierskifte i merverdiavgiftslovens forstand.

3.8 Sammenfatning

Lovens ordlyd gir assosiasjoner til *kjøpsrettslig levering*. Kjøpsrettslig levering vil i de fleste tilfeller medføre avgiftsplikt. Som påpekt over, vil en levering i kjøpslovens forstand, *normalt*, bygge på en avtale og gi kjøperen både faktisk og rettslig rådighet.

Forvaltningspraksis taler for å knytte avgiftsplikten til leveringen, og også *rettstekniske hensyn* kan til en viss grad tale for å koble avgiftsplikt mot leveringsbegrepet.

Kjøpsloven åpner imidlertid i stor grad for at partene kan innrette seg annerledes enn lovens bakgrunnsregler, slik at begrepet levering, i seg selv, er langt fra entydig. Også loven selv gir anvisning på forskjellig innhold alt etter om kjøper er forbruker eller næringsdrivende.¹²⁹ Dette gjør at koblingen til kjøpsrettslig levering ikke er en så rettsteknisk god løsning likevel. Det er de *reelle forholdene* som er avgjørende, og dette gjør det nødvendig å undersøke hvilke reelle forhold som utløser avgiftsplikt. Om dette kan betegnes kjøpsrettslig levering, er av mindre interesse. Både i *P4-dommen*, *Intersport-dommen* og særlig *Ifi OY-dommen* gir Høyesterett uttrykk for dette.

Faktisk rådighet muliggjør i stor grad forbruk, men i de nevnte dommer har Høyesterett fastslått at dette ikke er et vilkår for avgiftsplikt.

Selv om rettstekniske hensyn taler for å knytte avgiftsplikten til *rettsvernstidspunktet*, gjør Høyesteretts avstand fra et overleveringskrav at rettsvern kan avskrives som vilkår.

At selger har overtatt *eieransvar*, kan heller ikke være avgjørende. Avkastninger og utgifter vil være egne transaksjoner som eventuelt beskattes separat.

¹²⁸ Se om dette under punkt 4.3.4.

¹²⁹ Sml. kjl. § 5 med lov om forbrukerkjøp av 21. juni 2002 nr.34 § 7.

Høyesterett synes i *P4-dommen* særlig å ha vektlagt overgang av *rettslig rådighet*. Det fremgår ikke uttrykkelig, men jeg har foreslått at det kan sin bakgrunn i at denne overgangen muliggjør for en særlig type forbruk som er sentralt ved transaksjoner som har eierskifte som formål. *Intersport-dommen* kan også tolkes i denne retningen.

Dette forbruket er imidlertid av uviss karakter før *risikoen for verdjusteringer* har gått over på kjøperen, dvs. ytelsen er identifisert og vederlaget bestemt.

Etter mitt skjønn taler mye for å knytte avgiftsplikten til overgangen av den rettslige rådigheten. Resultatet ligger innenfor en forsvarlig tolkning av ordlyden. Dette vil normal være ved avtalesluting hvor de vesentlige avtalevilkårene er fastlagt. På dette tidspunktet har imidlertid ikke *risikoen for fysisk ødeleggelse* gått over på kjøperen, og det muliggjorte forbruket er til en viss grad betinget, men det kan ikke være avgjørende for avgiftsplikten. En bindende avtale må presumeres å bli gjennomført.

Dette er imidlertid i strid med den nevnte avgiftspraksis som legger kjøpsrettslig levering til grunn. Det kan bemerkes at Finansdepartementets uttalelse fra 1996¹³⁰ fremstår som noe forbeholden, slik at praksis ikke har vært så klar og entydig som en kan få inntrykk av. I *Ifi OY-dommen* synes også Høyesterett å vektlegge kjøpsrettslig levering, selv om det påpekes at dette ikke er avgjørende i seg selv. Dommen og ovennevnte avgiftspraksis dreier seg imidlertid om grenseoverskridende kjøp. Selv om utgangspunktene her er de samme, må man foreta en særskilt tilknytningsvurdering, hvor hensynene kan måtte avveies annerledes enn ved interne transaksjoner. Jeg finner det uansett vanskelig å harmonisere denne praksisen med *Intersport-dommen* og *P4-dommen*.

Dette som her er påpekt blir imidlertid ikke mer enn et utgangspunkt for vurderingen av om det har skjedd "[l]evering av varer". Den store variasjon av avtaler som eksisterer gjør at

¹³⁰ Se brev fra Skattedirektoratet til Finansdepartementet av 15.mai 1996, og brev fra Finansdepartementet til Skattedirektoratet av 20. september 1996.

bildet av eierforholdene sjelden er så svart og hvitt som jeg har gitt uttrykk for. Det må foretas en konkret vurdering av det aktuelle tilfellet, hvor formålet om å beskatte forbruk må være det bærende hensynet. I denne vurderingen må overføring av rettslig rådighet stå sentralt. Det er denne overføringen som muliggjør det forbruket som er egenartet ved transaksjoner med eierskifte som formål.

4 "Ytelse av tjenester"

4.1 Innledende bemerkninger

4.1.1 Problemstilling og utgangspunkter

Her skal jeg behandle hva som i merverdiavgiftslovens § 3 nr. 2 forstand utgjør "[y]telse av tjenester".

Den naturlige forståelsen av ordlyden indikerer også her en form for prestasjon.

Sammenholdt med mval. § 2 annet ledd kan det slutes at "[y]telser av tjenester" er "alt som kan omsettes og som ikke er å anse som vare etter første ledd."

"[y]telse av tjenester" er altså enhver transaksjon som ikke er "[l]evering av varer".

Forarbeidene tilfører ikke fortolkningen av begrepet "[y]telse av tjenester" noe utover lovteksten.

I det følgende skal det redegjøres nærmere for om en tjeneste anses ytt.

4.1.2 Den videre drøftelse

Selv om lovens krav til transaksjoner av varer og tjenester i utgangspunktet er like, nødvendiggjør tjenestenes mer vage karakter en litt annen innfallsvinkel enn ved varer.

Transaksjoner med varer vil pr. definisjon muliggjøre forbruk, som er målet med beskatningen.¹³¹ Slik er det ikke alltid med tjenester. "Tjenester" er negativt avgrenset mot varer og omfatter i prinsippet enhver aktivitet som går ut på å gjøre, tåle eller unnlate noe som ikke er vare. Det er ikke på langt nær like greit å konstatere den avgiftsutførelse som ved varer.

¹³¹ Ramsdahl Jensen (2004) s. 337.

Fremstillingen i kapitelet er todelt. Jeg vil først undersøke om det kan oppstilles noen konkrete *minstekrav* for at en tjeneste skal anses ytt. Deretter blir oppgaven å se om det kan oppstilles visse generelle momenter for om det har skjedd en avgiftspliktig transaksjon.

4.2 Minstekrav for "[y]telse"

4.2.1 Transaksjon – muliggjøre forbruk utover det rettssubjekt som presterer

Hovedproblemstillingen er altså; når er en tjeneste ytt? Av mval. § 2 annet ledd følger det at tjenester er "alt som kan omsettes og som ikke er å anse som vare". Med fokus på kravene for omsetning, tilfører lovens formulering isolert ikke mye, og innbyr nærmest til en form for sirkelargumentasjon. Formuleringen "omsettes" peker imidlertid på en viktig side ved merverdiavgiften. Avgiften er ved omsetning en transaksjonsskatt og forutsetter en transaksjon fra ett subjekt til ett annet.¹³² Det kan da spørres om hva en transaksjon av tjenester innebærer.

Spørsmålet om hvorvidt det var ytt en tjeneste var fremme i Rt. 2004 s. 738 P4. Høyesterett drøftet om P4 hadde ytt reklametjenester ved omtale av premier i redaksjonell tid, og uttalte:

"Jeg kan vanskelig se det annerledes enn at slik omtale er *egnet til å markedsføre annonsørene...*"¹³³ (min kursivering).

Avgjørende for Høyesterett var altså at omtalen av premiene hadde *virkning* utover det subjekt som presterer – at omtalen markedsførte annonsørene.

Uttalelsen illustrerer imidlertid en annen viktig side ved ytelsesbegrepet. Høyesterett krevde ikke at omtalen faktisk *hadde* markedsført annonsøren. De anså det tilstrekkelig at

¹³² Se kapitel 2.

¹³³ Dommens avsnitt 33.

omtalen var ”egnet til å markedsføre annonsøren”. Tjenesten må altså være egnet til å ha virkning utover det subjekt som presterer.

Når det gjelder spørsmålet om *hvilken virkning* tjenesten må være egnet til å ha, må det ses hen til at merverdiavgift er en skatt på forbruk. Et foreløpig utgangspunkt er da at en tjeneste er ytt dersom den er *muliggjør forbruk utover det rettssubjekt som presterer*. Aktiviteter som ikke gjør dette, vil altså ikke medføre avgiftsplikt, selv om de etter sin art vil kunne være tjenester i lovens forstand.

4.2.2 Identifisere forbruket - muliggjøre forbruk hos en eller flere konkrete fysiske eller juridiske personer

Det kan tenkes mange aktiviteter som muliggjør forbruk utover det rettssubjekt som presterer, hvor det likevel er tvilsomt om en tjeneste er ytt.

P4-dommen kan tjene som eksempel. Omtalen av premiene muliggjorde forbruk hos annonsørene, og resultatet ble avgiftsplikt. En av konkurranseavtalene var med Club Pepsi Max. P4s omtale av premiene var altså egnet til å markedsføre Club Pepsi Max. Det kan imidlertid ikke utelukkes at omtalen av Club Pepsi Max også i en viss grad var egnet til å markedsføre andre colaprodusenter. På denne bakgrunn kan det stilles spørsmål ved om merverdiavgiftsloven oppstiller krav til *identifisering av forbruket*.¹³⁴

Problemstillingen var fremme i sak C-215/94 *Mohr* fra EF-domstolen. Jorgen Mohr drev bufehold og melkeproduksjon.¹³⁵ I henhold til en forordning mottok Mohr godtgjørelse for å stoppe melkeproduksjonen. Formålet med forordningen var å begrense overproduksjon av melk for å holde prisene oppe. EF-domstolen så det ikke tvilsomt at han hadde mottatt et vederlag (godtgjørelsen). Spørsmålet var om Mohr hadde *foretatt en leveranse*, (ytet en

¹³⁴ I de fleste slike tilfeller vil det ikke bli avgiftsplikt fordi det ikke er ytt et vederlag. Denne problemstillingen drøftes i kapitel 5. Her er spørsmålet om det er ytt en tjeneste.

¹³⁵ Dommen er omtalt i Ramsdahl Jensen (2004) s. 331-333.

tjeneste i EU-rettslig terminologi) slik at godtgjørelsen fremstod som vederlag for denne. EU-domstolen besvarte spørsmålet benektende og uttalte at fellesskapet (EU) ervervet

”ved at betale en godtgjørelse til landmænd, som forpligter sig til at ophøre med deres mælkeproduktion, *hverken goder eller tjenesteydelser til eget brug*, idet det handler i *almenhedens interesse...*”¹³⁶ (min kursivering).

Det var på det rene at Mohrs tjeneste (unnlattelse av å produsere melk) muliggjorde forbruk (høyere melkepriser) hos de andre melkeprodusentene, men dette ble det ikke uttrykkelig tatt stilling til. EF-domstolen konkluderte med at det ikke var ytt en tjeneste og uttalte:

”Paa denne bakgrund medfører en landsmands forpligtelse til at opgive mælkeproduktionen hverken for Fellesskabet eller for de kompetente nationale myndigheder *fordele af en sådan art, at de kan anses for forbrugere af en tjenesteydelse*”¹³⁷ (min kursivering).

Avgiftsplikt, i sjette direktivs forstand, forutsetter etter Mohr-saken at dersom noen erlegger et vederlag, må tjenesten medføre en fordel til *eget bruk*. Med andre ord må tjenesten muliggjøre forbruk hos bestilleren.

EF-domstolen innfortolker altså en begrensning i ytelsesbegrepet basert på merverdiavgiftens formål om å være en skatt på forbruk. EF-domstolens fortolkninger har i utgangspunktet ikke direkte rettskildemessig vekt i norsk rett. Likevel vil disse synspunktene kunne ha stor argumentasjonsverdi. Det er snakk om grunnleggende forutsetninger ved to systemer basert på de samme prinsipper og med samme utgangspunkt. På denne bakgrunn er det nærliggende å slutte at de samme minstekrav også gjelder i norsk rett. Det må undersøkes om det kan finnes ytterligere støtte for dette.

¹³⁶ Dommens avsnitt 21.

¹³⁷ Dommens avsnitt 22.

Mohr-saken dreide seg om såkalte tilskudd. Tilskudd er transaksjoner hvor spørsmålet om en tjeneste er ytt, teoretisk, ofte kommer på spissen.¹³⁸ Et typisk tilskudd er en overføring, som oftest penger, uten at mottakeren må yte noe tilbake. Statens støtte til forskningsinstitusjoner er et eksempel. Et rent tilskudd vil være en utbetaling fra staten for å finansiere forskningen, uten at forskningsinstitusjonen må levere noe i gjengjeld. Det vil ikke være omsetning. Det er imidlertid sjelden at slike tilskudd er fullstendig betingelsesløse. For eksempel vil støtte til forskningsinstitusjoner i det minste være betinget av at midlene går til forskningen. Slik oppstår det en rekke tvilstilfeller hvor det kan spørres om støtten i realiteten er betinget av at forskningsinstitusjonen må prestere, slik at tilskuddet egentlig er vederlag for en tjeneste. Da kan spørsmålet om kravene til omsetning er oppfylt melde seg. Tilfellene egner seg derfor godt til å belyse problemstillingen om når en tjeneste er ytt.

Finansdepartementet har gitt en tolkningsuttalelse om omsetningsbegrepet i forhold til nettopp forskningstjenester.¹³⁹ Finansdepartementet er et organ med særskilt kompetanse på området, og uttalelser derfra må tas i betraktning. Uttalelsen er lagt til grunn i avgiftspraksis i ettertid,¹⁴⁰ og har fått bred omtale i juridisk teori.¹⁴¹ Uttalelsen gjelder riktignok offentlig tilskudd, men det er ikke noe som tyder på at de prinsipielle utgangspunktene er forskjellige ved offentlige tilskudd i forhold til private.¹⁴²

¹³⁸ Om tilskudd, se Ramsdahl Jensen (2004) 305-351.

¹³⁹ Finansdepartementets tolkningsuttalelse av 15. juni 2001 om omsetningsbegrepet i merverdiavgiftsloven i forhold til forskningstjenester.

¹⁴⁰ Se for eksempel KMVA-2005-5479 og BFU 52/03.

¹⁴¹ Se for eksempel Gjems-Onstad *MVA-kommentaren* (2005) s. 39 flg.

¹⁴² Det kan imidlertid reises spørsmål om hvorvidt det er hensiktsmessig å avgiftsbelegge offentlig tilskudd. Det vil jo være å oppkreve penger på midler utdelt av staten, som igjen tidligere har vært oppkrevd. Økonomisk er det en lite effektiv måte å finansiere statens utgifter på. Slike betraktninger ligger bak unntaket i mval. § 5 første ledd nr 7, om ”tjenester som ledd i offentlig myndighetsutøvelse.” Dette er tjenester hvor det ikke er private konkurrenter slik at det ikke oppstår konkurransevridning. Da ikke dette synes å innvirke på de prinsipielle utgangspunktene utenfor unntaket, jf. Ot.prp. nr.2 (2000-2001) punkt 8.6 skal ikke spørsmålet forfølges videre i denne oppgaven.

I denne sammenheng anfører Finansdepartementet en rekke relevante momenter i vurderingen under problemstillingen *når skal offentlig tilskudd anses for et vederlag for en tjeneste*. En side av dette spørsmålet, og av interesse i dette kapitlet, er momenter av betydning for *om det er ytt en tjeneste*.¹⁴³

Som et moment i vurderingen av hvorvidt forskningsinstitusjoner har ytt en tjeneste, anfører Finansdepartementet:

- "[T]jenesten (resultatene) skal primært anvendes av den offentlige oppdragsgiver til eget internt formål."

Det er relevant om resultatene skal benyttes *internt* hos oppdragsgiver. Uttalelsen fra Finansdepartementet synes her å bygge på de samme synspunkter som EF-domstolen gjorde i Mohr-saken, hvor det ikke ble mottatt "goder eller tjenesteydelser til eget bruk, idet det handler i almenhedens interesse...".¹⁴⁴

Uttalelsen fra Finansdepartementet kan tolkes i retning av at tjenesten *må* være egnet til forbruk (primært anvendes) av det subjektet som erlegger vederlaget (offentlig oppdragsgiver). EF-domstolens uttalelser i Mohr-saken kan også tolkes i denne retning. Det må stilles spørsmål ved hvilken betydning det har at tjenesten *muliggjør forbruk hos tredjemann*.¹⁴⁵

Spørsmålet stod sentralt i en ny sak om tilskudd fremmet for EF-domstolen. I sak C-384/95 *Landboden-Agrardienste* hadde tyske myndigheter utbetalt godtgjørelse til en potetdyrker i

¹⁴³ En annen side er spørsmålet om sammenhengen mellom ytelsen og vederlaget. Denne problemstillingen er behandlet under punkt 5.3.

¹⁴⁴ Dommens avsnitt 21.

¹⁴⁵ Se om denne problemstillingen, Ramsdahl Jensen (2004) s. 338.

samsvar med en forskrift om støtte til effektivisering av landbruket.¹⁴⁶ Potetdyrkeren måtte til gjengjeld nedsette produksjonen med 20 %. Spørsmålet var, som i Mohr-saken, om det var ytt en tjeneste. De tyske myndighetene mente det ikke kunne være avgjørende for avgiftsplikten at det var oppdragsgiver som mottok varer eller tjenester til eget bruk. Domstolen uttalte:

”Da den forpligtelse til at nedsætte sin produktion, landmanden har påtaget sig, *hverken for de kompetente nationale myndigheder eller for andre konkrete personer* medfører fordele av en sådan art at de kan anses for forbrugere af en tjenesteydelse...”¹⁴⁷ (min kursivering).

Avgjørende etter sjette direktiv er dermed om *oppdragsgiver* eller *andre konkrete tredjemenn* mottar en fordel som er egnet for forbruk. Det kreves altså en identifisering av forbruket som muliggjøres.

Dette utgangspunktet har bare begrenset betydning i norsk rett. Finansdepartementets uttalelse peker i retning av at oppdragsgiver må motta fordelene, men det er fremhevet at det bare er et moment i vurderingen. Det er lite sannsynlig at Finansdepartementet har ønsket å begrense *statens inntekter* på denne måten. Det vil også motvirke *nøytralitet* dersom det er av betydning hvorvidt tjenesten ytes til den som betaler vederlaget, eller til tredjemann.

Som nevnt i punkt 3.4 er en identifisering av ytelsene, og det forbruket som muliggjøres, en viktig forutsetning for at systemet skal virke som tiltenkt. Også av *rettstekniske grunner* og hensynet til et *effektivt avgiftssystem*, må det innfortolkes visse begrensninger i forhold til når det er ytt en tjeneste. Det vil ikke være mulig å foreta en kartlegging av alle rettssubjekt som en tjeneste muliggjør forbruk hos. Det må derfor kunne stilles spørsmål om det kan oppstilles et vilkår om at tjenesten muliggjør forbruk hos en eller flere *konkrete* subjekter.

¹⁴⁶ Dommen er omtalt i Ramsdahl Jensen (2004) s. 334.

¹⁴⁷ Dommens avsnitt 24.

Skattedirektoratet er inne på problemstillingen i en bindende forhåndsuttalelse om kommunalt tilskudd til et næringsråd.¹⁴⁸ Næringsrådet var i henhold til vedtektene en partipolitisk uavhengig interesseorganisasjon som arbeidet for å fremme det lokale næringslivets interesser overfor kommunen. Driften ble finansiert gjennom årskontingent fra medlemmene og tilskudd fra offentlige og private instanser. Det konkrete spørsmålet var om tilskudd fra kommunen utløste avgiftsplikt.

Skattedirektoratet viste til Finansdepartementets tolkningsuttalelse om forskningstjenester og uttrykte at tilskudd som ikke er betinget av en gjenytelse, i utgangspunktet ikke er omsetning. Det ble videre drøftet om tilskuddet til næringsrådet utgjorde vederlag for en mottatt ytelse. Skattedirektoratet mente at næringslivet i kommunen var den direkte mottaker av tjenestene. Det ble også pekt på at det i utgangspunktet kan foreligge omsetning, *selv om det er andre enn den som betaler som nyter godt av ytelsene*. Den videre drøftelse består deretter i å avgjøre *om kommunen mottar en fordel av arrangementet*. Siden næringsrådet skulle utføre oppgaver som kommunen vanligvis ytet overfor publikum, konkluderte Skattedirektoratet med at det var ytt en tjeneste, og dermed avgiftsplikt for næringsrådet.

Det interessante er for det første at Skattedirektoratet uttalte at det ikke var noe i veien for at tjenesten *muliggjorde forbruk hos tredjemann*. Videre fant Skattedirektoratet at næringsrådets virksomhet muliggjorde forbruk for næringslivet, men bega seg likevel ut på en drøftelse av om arrangementet medførte en fordel for kommunen. Dette tolker jeg slik at næringslivet var en *for stor og vag personkrets*.¹⁴⁹ Det teoretiske beskatningsobjektet er ikke lenger identifiserbart, og den legale grunnforutsetningen for beskatning er mistet av syne – det har skjedd en *pulverisering av forbruket*.¹⁵⁰

¹⁴⁸ BFU 52/03.

¹⁴⁹ En uttalelse fra Akershus fylkesskattekontor av 25.1.2006 om tilskudd til en interesseorganisasjon som skulle legge forholdene til rette for næringsutvikling kan også tolkes i denne retning.

¹⁵⁰ Formulering foreslått Bjørn Petter Indahl.

På denne bakgrunn må det kunne oppstilles et grunnleggende krav om at tjenesten må være *identifiserbar* – den må muliggjøre forbruk hos en eller flere *konkrete* subjekter.

4.3 Nærmere om den avgiftsutløsende transaksjon

4.3.1 Innledning

I kapitel 3 har jeg omtalt hvilke krav som stilles til transaksjonen for at det skal foreligge ”[l]evering av varer” – altså et eierskifte, med avgiftsrettslig virkning. Det kan imidlertid tenkes en rekke overføringer av eierbeføyelser i et formuesobjekt som ikke oppfyller disse kravene. Dette er transaksjoner hvor mottaker ikke blir eier, men en rettighetshaver.¹⁵¹ Slike transaksjoner vil ikke være ”[l]evering av varer” i merverdiavgiftslovens forstand. I og med at ”[y]telse av tjenester” omfatter alle transaksjoner som ikke er ”[l]evering av varer”, vil det likevel foreligge en avgiftspliktig transaksjon – omsetning - forutsatt at minstevilkårene i forrige punkt er oppfylt.

Det store omfanget av ulike transaksjoner som omfattes av begrepet ”[y]telse av tjenester” gjør at det ikke er mulig å oppstille generelle retningslinjer for hvilke overføringer av eierbeføyelser som kvalifiserer som avgiftspliktige ”[y]telser”.¹⁵² Det kan også stilles spørsmålstegn ved nytten av å identifisere den avgiftsutløsende transaksjon. Så lenge minstekravene er oppfylt, og det ikke er tale om ”[l]evering av varer”, vil det etter loven foreligge ”[y]telse av tjenester”.

På bakgrunn av gjennomgangen i kapitel 3, vil jeg likevel knytte noen kommentarer til hvilken overføring/transaksjon som utløser plikt til å betale merverdiavgift.

Jeg har sett det hensiktsmessig å dele de ulike transaksjonene i kategorier, for deretter å undersøke om det innenfor de enkelte kategoriene kan trekkes generelle konklusjoner.

¹⁵¹ Falkanger (1999) s. 48.

¹⁵² Tilsvarende Alhager (2001) s. 168.

Rubriseringen er gjort med mål om å identifisere hvilken overføring av eierbeføyelse som muliggjør forbruk.

Som ved varer må spørsmålet bero på en helhetsvurdering. Målet i det følgende er å finne frem til retningslinjer i denne vurderingen.

4.3.2 Eierskiftetransaksjoner

Den første kategorien er de kontraktene som sikter mot et *eierskifte*. Som nevnt under punkt 2.2 kan det godt tenkes transaksjoner av immaterielle rettigheter hvor formålet er at mottaker skal bli eier. Transaksjoner med tjenester kan være vanskeligere å påvise, men spørsmålet om det har skjedd et eierskifte i merverdiavgiftsrettslig forstand, står i samme stilling som ved varer. Jeg nøyer meg derfor med å vise til behandlingen i kapitel 3.

4.3.3 Brukstransaksjoner

Kategori nr. to har jeg valgt å kalle *brukstransaksjoner*. Dette er transaksjoner som kan være knyttet til både fysiske og immaterielle objekter. Det sentrale er at objektet *benyttes eller utnyttes* på en eller annen måte. Det typiske eksempelet er A som leier en bil av B. Spørsmålet under dette punktet blir hva som skal til for at det har skjedd en avgiftsuttøsende brukstransaksjon. Når har A leid bilen til B?

Transaksjonene har mye til felles med eierskifte, og det kan ofte være vanskelig å trekke grensen mellom disse to. Et eksempel er anskaffelse av et dataprogram. En vanlig oppfatning er at mottakeren kjøper programmet, altså en transaksjon med eierskifte som formål. Det som i realiteten ofte skjer er at mottakeren betaler for en lisens til programmet. Han betaler for å få bruke programmet, men vil ikke kunne overdra denne til andre uten videre. Rettslig må dette betraktes som en etablering av bruksrett, og ikke et eierskifte. Dette må også legges til grunn avgiftsrettslig.

Det sentrale ved lån og leie er nettopp at den rettslige og den faktiske rådigheten spaltes.¹⁵³

¹⁵³ Krüger (1991) s. 175.

Låner/leier vil normalt ikke få adgang til rettslige disposisjoner.¹⁵⁴ Dersom mottaker ikke har anledning til å disponere rettslig over gjenstanden eller rettigheten, vil forbruket jeg har påpekt som sentralt ved eierskiftetransaksjoner, ikke være til stede. En bindende avtale, hvor de vesentlige avtalevilkårene er fastlagt, vil ikke i seg selv muliggjøre forbruk. Muligheten til forbruk inntreffer først når leie/låner oppnår besittelsen som avtalen sikter mot.¹⁵⁵ Det vil derfor ikke være naturlig å anse den avgiftsutførelse transaksjon skjedd før dette.

Etter min vurdering er det grunn til å vektlegge overgangen av den faktiske rådigheten ved brukstransaksjoner.

4.3.4 Foredlingstransaksjoner

Den tredje kategorien har jeg valgt å kalle *foredlingstransaksjoner*. Det er en stor og sammensatt gruppe ytelser, og omfatter de typiske tjenestekontraktene. Eksempler er mekanikeren setter i stand bilen og advokaten som presiserer klientens rettigheter. Fellesnevneren er at det dreier seg om en aktivitet som berører (presiserer) innholdet i en eksisterende rettighet i et fysisk eller immaterielt objekt.

Ved foredlingstransaksjoner kan det for det første oppstå spørsmål om i det hele tatt muliggjøres et forbruk. I kontraktsretten kan tjenestekontrakter deles i resultatforpliktelser og omsorgsforpliktelser.¹⁵⁶ Resultatforpliktelser er greie. Her er bestillers vederlagsforpliktelse betinget av at avtalt resultat oppnås.¹⁵⁷ Dersom tjenesteyter oppnår resultatet, muliggjør dette forbruk. Bestiller betaler og det foreligger "[y]telse av tjenester mot vederlag." Dersom resultatet ikke nås foreligger mislighold.

¹⁵⁴ Det kan tenkes kontraktsforhold hvor låner/leier har rett til videre overdragelse av egen bruks- eller leierett eller til fremleie eller fremlån, se Krüger (1991) s. 176. Det må da trekkes inn i vurderingen, men for enkelthetens skyld ser jeg bort fra disse tilfellene her.

¹⁵⁵ Dette vil ofte sammenfalle med den kontraktrettslige leveringshandlingen, se Krüger (1991) s. 171.

¹⁵⁶ Krüger (1991) s. 324.

¹⁵⁷ Krüger (1991) s. 324.

Omsorgsforpliktelser er noe mer problematiske. Her må bestiller erlegge vederlaget uansett om ønsket resultat oppnås eller ikke, såfremt det er gjort forsvarlig arbeid.¹⁵⁸ Reparasjon av bil kan tjene som eksempel. En bileier inngår en avtale med mekaniker. Mekanikeren er ikke sikker på om han kan reparere bilen, slik at avtalen går ut på at han skal forsøke. B vil gjerne fortsette å bruke denne bilen og går derfor med på at mekanikeren skal forsøke, men skal få betalt uansett resultat.

Er reparasjonen vellykket er situasjonen grei. Reparasjonen muliggjør et nytt forbruk hos bileieren. Dersom reparasjonen derimot ikke er vellykket, blir den avgiftsmessig mer usikker. Reparasjonen muliggjør strengt tatt ikke et nytt forbruk hos bileieren. Likevel må det sies å ligge et latent forbruk i mekanikerens tjeneste, uansett utfall, som skal beskattes. Synspunktet er prinsipielt ikke annerledes enn ved et vanlig salg. Også her beskattes det latente forbruket som ligger i transaksjonen. Hvorvidt kjøper kjører bilen 10 mil hver dag i 10 år, eller dumper den i sjøen på anskaffelsesdagen er avgiftsrettslig irrelevant. Beskatningen skjer på bakgrunn av det forbruket som transaksjonen objektivt sett muliggjør.

Når det gjelder den avgiftsutløsende overføring ved foredlingstransaksjoner, må det være når tjenesteyter får den rådighet som skal til for å utføre tjenesten. Det er på dette stadiet at forbruk muliggjøres.

4.4 Sammenfatning

Målet er å beskatte forbruk. Ved varer og tjenester knyttet til materialiserte objekter, er det sjelden et problem å konstatere forbruk. En rekke tjenesters mer vage karakter gjør at det må oppstilles visse minstekrav for at en tjeneste skal anses ytt. Som vi har sett på ovenfor innebærer begrepet "[y]telse" at det må skje en *transaksjon*. Dette innebærer at tjenesten må *muliggjøre forbruk utover det subjekt som presterer*. Videre må forbruket kunne *identifiseres*. Det vil si at tjenesten må muliggjøre forbruk, hos en eller flere *konkrete* subjekter.

¹⁵⁸ Krüger (1991) s. 324.

Spørsmålet om hva som er den avgiftsutløsende overføring/transaksjon, må avhenge av type transaksjon. Ved *eierskiftetransaksjoner* er stillingen som ved varer. Overføring av *rettslig rådighet* må være den sentrale.

Brukstransaksjoner muliggjør imidlertid forbruk først når mottaker oppnår den besittelse som avtalen beskriver, det vil si tilstrekkelig *faktisk rådighet*.

Foredlingstransaksjoner vil innebære et forbruk uansett utfall.¹⁵⁹ Dette forbruket muliggjøres når tjenesteyter settes i stand til å utføre tjenesten. Dette må da være den avgiftsutløsende overføring/transaksjon.

Alle de tre skisserte begivenhetene beskatter det latente forbruket som ligger i tjenestene når dette muliggjøres. Begivenhetene vil også gi retts tekniske håndterbare løsninger.

¹⁵⁹ Forutsatt at det ikke foreligger mislighold. Disse særskilte spørsmålene holdes imidlertid, som nevnt, utenfor oppgaven.

5 "Mot vederlag"

5.1 Innledende bemerkninger

5.1.1 Problemstilling og utgangspunkter

Etter mval. § 3 nr. 1 og nr. 2 kreves det at transaksjonene "[l]evering" og "[y]telse" er foretatt "mot vederlag".

Kravet kom tydelig frem i Rt. 2004 s. 738 *P4*. Spørsmålet i saken var om P4 hadde ytt avgiftspliktige reklametjenester ved omtale av premier som annonsørene bidro med. Høyesterett konkluderte først med at omtalen kvalifiserte som "[y]telse av tjenester".¹⁶⁰ Dette medførte *alene* ikke avgiftsplikt. Avgjørende for om reklametjenestene var omsatt, var at de var ytet "mot vederlag". Høyesterett konkluderte med at premiene utgjorde vederlaget for tjenestene, og resultatet ble avgiftsplikt for P4.

Dette illustrerer at dersom P4 hadde *kjøpt* inn premier fra tilfeldige leverandører, ville ikke dette alene medført at P4 ytet avgiftspliktige reklametjenester overfor leverandørene, selv om det var på det rene at omtalen av premiene hadde denne effekten. Vilåret om omsetning innebar at reklametjenestene måtte være ytt mot vederlag for at det skulle foreligge plikt til å beregne og innberette merverdiavgift.

I dette kapitlet skal jeg se nærmere på hva som ligger i kravet om vederlag.

5.1.2 Den videre drøftelse

Temaet reiser to grupper av problemer.

For det første kan det oppstå spørsmål rundt *vederlaget som sådant*. Om det i det hele tatt er ytt et vederlag, hva som skal regnes med og til hvilken verdi. Spørsmål knyttet til

¹⁶⁰ Se drøftelse under punkt 4.2.

vederlaget som beregningsgrunnlag holdes imidlertid utenfor denne oppgaven. Jeg skal kun se på hvilke krav loven oppstiller for at det foreligger omsetning (punkt 5.2).

Det er imidlertid en nær kobling mellom ”vederlag” som beregningsgrunnlag i mval. § 18 og vederlag i mval. § 3. Loven må tolkes slik at dersom ikke mval. § 18 uttrykkelig hjemler adgang til å regne verdier til beregningsgrunnlaget, består dette av ”vederlag” som oppfyller kravene i mval. § 3.

Den andre problemgruppen består av spørsmål knyttet til *sammenhengen mellom leveringen/ytelsen og vederlaget* som erlegges (punkt 5.3).

5.2 Spørsmål knyttet til vederlaget som sådant

5.2.1 Krav til vederlagets form

Et naturlig startsted er å vurdere om det stilles krav til vederlagets form.

Loven inneholder ikke krav til vederlagets form, det uttrykkes kun at levering må skje ”mot vederlag.” Det vanligste er at vederlaget ytes i form av penger, men mval. § 3 nr. 3 forutsetter klart at vederlaget også kan bestå i naturalytelser. Der det ytes naturalia som vederlag, et såkalt bytteforhold, vil også motytelsen kunne være avgiftspliktig.¹⁶¹

Konklusjonen blir at loven ikke oppstiller noen krav til vederlagets form.

5.2.2 Krav om fortjeneste

Under forrige punkt er det påpekt at loven ikke oppstiller begrensinger når det gjelder hva vederlaget kan bestå i. Under dette punktet er temaet innholdet i vederlaget – verdien. Spørsmålet er om ”vederlag” i merverdiavgiftslovens forstand forutsetter fortjeneste hos mottakeren.

¹⁶¹ Se om avgiftsplikt for motytelse ved bytteforhold under punkt 5.4.

Systemet med fradragsrett for inngående avgift gjør at *merverdien* som det enkelte omsetningsledd tilfører varen eller tjenesten blir beskattet.¹⁶² Dette bygger på en forutsetning om fortjeneste hos omsetningsleddet. Av denne grunn ligger det et krav om fortjeneste på sikt i vilkåret om ”næringsvirksomhet”.¹⁶³ Dette vilkåret skal imidlertid ikke behandles i denne oppgaven. Spørsmålet er her om omsetningsvilkåret oppstiller et fortjenestekrav for den enkelte transaksjon.

I Rt. 1996 s. 51 *Intersport* var det avgjørende for spørsmålet om refusjon av avgift hvorvidt det var foretatt leveranser fra INAS til IFAS. Som ledd i denne vurderingen trakk førstvoterende frem IFAS` fortjenesteelement. Det ble ikke lagt inn noen handelsavanse, men det ble holdt tilbake en finansieringsavgift på 1-2 %, som sammen med visse rente- og gebyrinntekter skulle dekke IFAS` omkostninger. Høyesterett sier ikke uttrykkelig hvilken betydning dette ble tillagt, men den nærliggende slutningen er at manglende fortjeneste var et argument *mot* omsetning av varer mellom INAS og IFAS.

Spørsmålet om et fortjenestekrav var også fremme i klagesak nr. 5253/2004.¹⁶⁴ Spørsmålet i saken var om såkalt kostnadsfordeling mellom ulike datterselskaper var omsetning. I denne forbindelse hadde klager anført at det ikke var lagt inn noen fortjeneste. Med tilslutning av både Skattedirektoratet og Klagenemnda uttalte fylkesskattekontoret:

”Etter en objektiv språklig forståelse av uttrykket ”vederlag” i mval. § 3 nr. 2 er det ikke noe vilkår at det skal foreligge et element av fortjeneste.”

Et krav om fortjeneste er ikke lett å harmonisere med hensynet om å beskatte forbruket. Selv om selger/tjenesteyter er avgiftssubjektet, er det hva forbrukeren betaler for det mulige forbruket som transaksjonen muliggjør som er beskatningsmålet. En eventuell fortjeneste hos leverandøren er i denne sammenhengen lite relevant.

¹⁶² Gjems-Onstad (2005) s. 29.

¹⁶³ Jf. mval. § 10 og § 27.

¹⁶⁴ KMVA-2004-5253.

På denne bakgrunn kan det etter min mening ikke oppstilles et krav om fortjeneste som vilkår for omsetning. At Høyesterett trekker det frem som moment i *Intersport-dommen* har nok bakgrunn i en presumsjon om at private næringslivsaktører sjelden foretar seg noe uten profitteringsformål.¹⁶⁵ Manglende fortjeneste vil således være en indikasjon på at det ikke er foretatt en transaksjon, men avgjørende for kravet om omsetning er det ikke.

5.2.3 Krav om økonomisk verdi

Overfor har jeg slått fast at det ikke kan oppstilles et krav om fortjeneste i mval. § 3. En naturlig forlengelse er da et spørsmål om vederlaget må ha økonomisk verdi.

5.2.3.1 Omregnes til pengeverdi

Jeg har påpekt at vederlaget kan bestå i en rekke forskjellige former. Det kan være alt fra penger til løsøre og finansielle instrumenter. Under problemstillingen om vederlaget må ha økonomisk verdi, skal jeg først ta stilling til om det er et vilkår at vederlaget kan *omregnes til pengeverdi*.

Problemstilling er ikke veldig aktuell, men kan illustreres med et eksempel. Snekker A bygger et hus i nabolaget til sin mangeårige venn B. Dersom B bestemmer seg for å hjelpe A, vil han kunne sies å yte en tjeneste til A. Dersom A ikke yter noe tilbake til B, vil det ikke foreligge vederlag, og det vil ikke være omsetning. Sett at B føler stor glede over at A bosetter seg i nærheten. Vil denne økte trivselen kunne utgjøre et vederlag?

Svaret her må søkes i merverdiavgiftssystemets oppbygning.¹⁶⁶ Det følger av det årlige merverdiavgiftsvedtaket og merverdiavgiftsloven at avgiften skal beregnes av en prosentandel av vederlaget. Dette bygger på en klar forutsetning om at vederlaget må kunne omregnes til pengeverdi.

¹⁶⁵ Ramsdahl Jensen (2004) gir uttrykk for denne presumsjonen, se s. 136.

¹⁶⁶ Ramsdahl Jensen (2004) s. 135.

5.2.3.2 Subjektiv verdi

Det er altså et vilkår at vederlaget må kunne omregnes til pengeverdi - det må være av økonomisk karakter. I forlengelsen av dette standpunktet kan det spørres om vederlaget må være av økonomisk verdi for mottaker – ha subjektiv verdi.

I *P4-dommen* anførte P4 at premiene ikke hadde noen økonomisk verdi for P4, og at P4 derfor ikke ble fritatt for en økonomisk forpliktelse. Høyesterett tok ikke stilling til om det generelt er et krav at vederlaget må ha en subjektiv økonomisk verdi, og behøvde heller ikke gjøre det, da konklusjonen var at premiene uansett hadde en slik verdi for P4.¹⁶⁷ Høyesteretts uttalelse på dette punktet kan tolkes både i den ene og andre retning og tilfører egentlig lite til løsningen på spørsmålet.

Problemstillingen var fremme i C-258/95 *Julius Fillibeck*. Saken gjaldt spørsmål om avgiftsplikt på befordring av arbeidere fra bopel til forskjellige byggeplasser. Transporten skulle i utgangspunktet være vederlagsfri, men nederlandske myndigheter hadde ansett en skjønnsmessig del av arbeidernes arbeidsytelse som vederlag. EF-domstolen avviste dette som et teoretisk vederlag, og uttalte generelt:

”Det fremgår endvidere af Domstolens faste praksis, at beskatningsgrunnlaget ved levering af goder og tjenesteydelser er den faktisk modtagne modydelse. Denne modydelse udgør derfor den *subjektive værdi*, dvs. den faktisk modtagne værdi, og ikke en værdi ansat efter objektive kriterier...”¹⁶⁸(min kursivering).

I EU er det altså slik at beskatningsgrunnlaget skal oppgjøres i den subjektive verdi av den faktiske mottatte motytelse og ikke til en motverdi fastsatt på bakgrunn av objektive kriterier.¹⁶⁹ Standpunktet har imidlertid begrenset vekt i Norge. Når det gjelder reglene

¹⁶⁷ Dommens avsnitt 37.

¹⁶⁸ Dommens avsnitt 13.

¹⁶⁹ Se også Ramsdahl Jensen (2004) s. 133.

rundt vederlaget som beskatningsgrunnlag, har sjette direktiv utviklet seg noe bort fra de norske reglene.¹⁷⁰ Spørsmålet blir da hvordan rettstilstanden er i Norge.

Det kan først påpekes at problemstillingen vil oppstå i et fåtall av tilfeller. Ved de fleste transaksjoner vil markedsmekanismene sørge for at vederlaget som erlegges samsvarer med mottakers subjektive verdi. Komplikasjoner vil likevel kunne oppstå ved etterberegninger og da særlig hvor vederlaget består i annet enn penger, som for eksempel i *P4-dommen*.

Som tidligere nevnt, er *forbruket* målet for merverdiavgiften. Leverandørene av varene og tjenestene opererer kun som innkrevere for staten. Dette taler mot å vektlegge vederlagets subjektive verdi hos leverandøren. Det er den verdien forbrukeren oppofrer for det forbrukte transaksjonen muliggjør, som er den interessante.

På den annen side skal merverdiavgiftssystemet virke *produksjonsnøytralt*. Det må anses som en belastning for leverandøren dersom han må beregne avgift av omsetningsverdien av et vederlag som ikke har noen økonomisk verdi for ham. Det vil være en ren kostnad.

Reglene om beregningsgrunnlaget kan gi veiledning. I mval. § 19 første ledd, første punktum bestemmes:

”Består vederlaget helt eller delvis av annet enn vanlige betalingsmidler (byttehandel), legges prisen på den leverte ytelse til grunn.”

”Prisen” vil her være verdien den som erlegger vederlaget – altså mottaker av hovedytelsen - vil kunne betinge seg ved ordinært salg av vederlagsgjenstanden. Dette peker i retning av at lovgiver har vektlagt den verdien som mottaker av hovedytelsen oppofrer for det forbrukte transaksjonen muliggjør.

¹⁷⁰ Se sjette direktiv art. 11.

Videre heter det i annet punktum:

”Hvis prisen i slike tilfelle er lavere enn den alminnelige omsetningsverdi for tilsvarende vare eller tjenester som omsettes i virksomheten, legges dog omsetningsverdien til grunn.”

Dette innebærer at det ikke i noe tilfelle blir plass for en vurdering av leverandørens subjektive verdi. Dersom det er fastsatt et lavere vederlag som samsvarer med mottakers subjektive verdi, bestemmer loven at omsetningsverdien likevel skal legges til grunn. I tillegg bestemmer mval. § 19 første ledd, tredje punktum at ”[d]et samme gjelder hvis det ikke er avtalt noen særskilt pris...”

Reglene illustrerer at det latente forbruket som ligger i de ulike transaksjonene ikke er en subjektiv størrelse. Avgjørende er om transaksjonen objektivt muliggjør forbruk, og markedet er målestokken.

På bakgrunn av drøftelsen over, kan det ikke i norsk rett oppstilles et krav om at vederlaget må ha økonomisk verdi for mottakeren.

5.3 Spørsmål knyttet til sammenhengen mellom levering/ytelse og vederlaget

5.3.1 Direkte kobling

En naturlig forståelse av ordlyden i mval. § 3 nr. 1 og nr. 2 ”mot vederlag” indikerer et *krav om sammenheng*¹⁷¹ mellom leveringen/ytelsen og vederlaget. Hvilken grad av sammenheng som må foreligge, gir ikke lovteksten noen nærmere anvisning på.

Heller ikke på dette punktet gir forarbeidene noen veiledning.

Finansdepartementets tolkningsuttalelse om forskningstjenester tar opp kravet om sammenheng. Under punkt 4.2 har jeg berørt denne tolkningsuttalelsen i forbindelse med

¹⁷¹ Gjems-Onstad (2005) s. 71.

spørsmålet om det er ytt tjenester. I det følgende er det *kravet om sammenheng mellom ytelsen og vederlaget* som er temaet.¹⁷²

I Finansdepartementets tolkningsuttalelse om forskningstjenester uttales som et grunnleggende utgangspunkt:

”Som et utgangspunkt anses det å foreligge omsetning når det er en *direkte kobling* mellom tilskuddet og motytelsen”(min kursivering).

Det må altså foreligge en direkte kobling. Spørsmålet i det følgende blir da hva som ligger i kravet om en direkte kobling.

5.3.1.1 Krav om et gjensidig bebyrdende rettsforhold mellom partene

For at resultatet skal bli avgiftsplikt må det foreligge en relevant transaksjon og denne transaksjonen må ytes mot vederlag. Det må altså foreligge et gjensidig bebyrdende forhold.

Innenfor obligasjonsretten defineres et forhold som gjensidig bebyrdende når:

”[H]ver av partene i kontraktsforholdet har plikter overfor hverandre og slik at forpliktelsene står i et avhengighetsforhold, ved at den ene kontraktspartens plikt til å yte er avhengig av og betinget av den andre kontraktsparten presterer sin motytelse.”¹⁷³

Definisjonen gir anvisning på et avhengighetsforhold. I obligasjonsretten skal dette avhengighetsforholdet sikre at begge parter mottar kontraktsmessig oppfyllelse. I merverdiavgiftsretten benyttes *dette forholdet* for å beskatte forbruk.

¹⁷² Finansdepartementet skiller ikke uttrykkelig mellom spørsmålet om det er ytt tjenester, og kravet om sammenheng mellom ytelsen og vederlaget, men behandler det samlet under problemstillingen *når er offentlig tilskudd vederlag for forskningstjenester*. Jeg har sett det mer hensiktsmessig med en separat behandling av problemstillingene.

¹⁷³ Hagstrøm (2003) s. 37.

I obligasjonsretten må gjensidighetsforpliktelsen ha et rettslig grunnlag, og i de fleste tilfeller vil dette være en avtale. Slik vil det også være ved spørsmålet om avgiftspliktig omsetning.¹⁷⁴ I dette punktet skal jeg se om det er et krav at det foreligger et rettsforhold mellom partene.

Problemstillingen illustreres godt gjennom en velkjent dom fra EF-domstolen. I sak C-16/93 *Tolsma* var spørsmålet om de inntekter som Tolsma mottok ved å spille trekkspill på offentlig gate var avgiftspliktige. Det er viktig å merke seg at domstolen ikke reiste spørsmålet om Tolsmas aktivitet var en "tjenesteydelse" i sjette direktivs forstand.¹⁷⁵ De anså det altså klart at Tolsma ytet en tjeneste. Spørsmålet var om det var *tilstrekkelig sammenheng mellom ytelsen (musikken) og vederlaget (pengene Tolsma fikk i sin bøsse)*. I avsnitt 14 uttaler domstolen:

"Det kan herefter fastslås, at en tjenesteydelse kun udføres "mod vederlag", som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, nr. 1, og derfor kun kan beskattes, saafremt der mellem tjenesteyderen og modtageren bestaar et *retsforhold, der vedrører en gjensidig udveksling af ydelser...*"¹⁷⁶ (min kursivering).

EF-domstolen kom til at mellom Tolsma og de forbipasserende forelå ikke et slikt rettsforhold. Det ble lagt vekt på at det ikke forelå noen avtale og at tilskuerne selv bestemte om, og i tilfellet hvor mye, de ville betale.¹⁷⁷

Fra norsk rett kan Rt. 2004 s. 738 *P4* trekkes frem også her. Da Høyesterett drøftet om premiene skulle anses som en del av vederlaget, tok retten nettopp utgangspunkt i om det

¹⁷⁴ Som nevnt kan også annet rettsgrunnlag kan tenkes, men disse transaksjonene behandles ikke i oppgaven.

¹⁷⁵ Jf. art. 6.

¹⁷⁶ Dommens avsnitt 14.

¹⁷⁷ Dommens avsnitt 17.

forelå et rettsforhold (avtale) mellom partene, som innebar at annonsørene var forpliktet til å yte premier:

”Det fremgår klart av de fleste av kontraktene at annonsøren er forpliktet til å levere premier. Der det ikke fremgår, må det anses underforstått.”¹⁷⁸

Høyesteretts vurderinger tyder på at dersom annonsørens bidrag med premier ikke hadde vært hjemlet i et rettsforhold, men kun fremstod som regelmessige reklamestunt, ville det ikke foreligget et gjensidig bebyrdende forhold, og det ville ikke vært omsetning.¹⁷⁹

En direkte kobling mellom levering/ytelse og vederlag, betinger altså et gjensidig bebyrdende rettsforhold.¹⁸⁰

5.3.1.2 Krav om forholdsmessighet

Selv om et rettsforhold lar seg påvise mellom to rettssubjekter, og det ytes begge veier, vil det likevel kunne være en så løs tilknytning mellom ytelsene, at en kan spørre om merverdiavgiftslovens krav til direkte kobling er oppfylt.

En konkret sak om et vannverks plikt til å svare merverdiavgift skisserer problemstillingen godt.¹⁸¹ For å få levert vann, måtte abonnentene betale et andelsinnskudd som bestod av en engangsbetaling på NOK 500. I tillegg måtte de betale årlig avgift på NOK 150. Selv om

¹⁷⁸ Dommens avsnitt 35. Synspunktet er også trukket frem under punkt 3.3, men da under problemstillingen om hvilken rettighetsoverføring som utløste avgiftsplikten for premiene.

¹⁷⁹ Gjems-Onstad (2005) trekker på s. 71 frem allmenntilgjengelige organisasjoners utdeling av julekort og julefrimerker som eksempel. Kort og frimerker ble sendt til et stort antall husstander sammen med en ferdig utfylt giro. I og med at mottakelsen av kort og frimerker ikke var betinget av at giroen ble betalt, forelå ikke levering/ytelse mot vederlag.

¹⁸⁰ Det kan være grunn til å minne om at det ikke kreves gjensidig utveksling mellom de samme subjekter, se punkt 4.2.2. Avgiftsplikt kan bli resultatet selv om A yter til B og B yter til C. Det sentrale er at As ytelser forplikter B til å yte.

¹⁸¹ Brev fra skattedirektøren til Finansdepartementet av 22. september 1969 omtalt i uttalelser om merverdiavgift nr. 3/69.

det var på det rene at levering av vann var betinget av betalt innskudd uttalte skattedirektøren at andelsinnskuddet ikke var vederlag for vann, og Finansdepartementet sluttet seg til dette.¹⁸² Tilsvarende ble også lagt til grunn for andelsinnskudd i et kanallag, i hvilken forbindelse Finansdepartementet uttalte:

”Andelsinnskuddet er nødvendig for å oppnå stillingen som andelshaver, men har ellers ingen direkte sammenheng med fremtidige tjenester som laget måtte yte til deltakerne.”¹⁸³

Dette illustrerer at et rettsforhold som betinger en gjensidig utveksling ikke alltid er tilstrekkelig for avgiftsplikt. Det må undersøkes hva som ytterligere skal til for at det foreligger en direkte kobling mellom levering/ytelse og vederlaget.

I tolkningsuttalelsen om forskningstjenester anfører Finansdepartementet enkelte momenter som tilsier at et tilskudd er vederlag for en tjeneste. Disse momentene kan belyse innholdet i kravet om direkte kobling, og jeg finner det riktig å ta utgangspunkt i disse. To av disse momentene er:

- ”oppdraget tilskuddet er knyttet til er spesifisert med hensyn til resultatene som skal oppnås
- den offentlige oppdragsgiver har rett til å påvirke utformingen av tjenesten (resultatene) som tilskuddet skal dekke, slik at transaksjonen fremstår som gjensidig bebyrdende”.

Begge disse momentene illustrer krav om en kobling mellom ytelsene. Ved å fremheve disse momentene synes Finansdepartementet særlig å ha vektlagt at *tjenesten (resultatet) samsvarer med vederlaget*. Dette kan også uttrykkes som *et krav om at vederlaget må stå i forhold til ytelsen*. Jeg skal nå se om det finnes ytterligere støtte for et krav om slik forholdsmessighet.

¹⁸² Skriv av 7. oktober 1969 omtalt i uttalelser om merverdiavgift nr. 3/69 av 5. november 1969 nr. 1.

¹⁸³ Se utdrag fra brev av 21. mars 1972 fra Finansdepartementet til skattedirektøren inntatt i uttalelser om merverdiavgift nr. 7/1972.

I *P4-dommen* uttalte Høyesterett:

”Det er også opplyst at det som oftest produseres reklamejingler, blant annet for å sørge for en korrekt angivelse av premiene.”¹⁸⁴

Høyesterett ser her ut til å ha lagt vekt på at annonsørene, som stilte med premiene i bytte mot reklametjenester, hadde innflytelse på hvordan premiene skulle omtales, altså hvordan reklametjenesten skulle utføres. Flere av avtalene innholdt forholdsvis detaljerte beskrivelser av hvordan konkurransene skulle avvikles. Resultatet ville kanskje ikke blitt det samme dersom en motsatt tenker seg at annonsørene ikke hadde noen bestemmelsesrett over omtalen. Da ville ytelsen (reklametjenesten) blitt mer *tilfeldig og ikke på samme måte bundet opp mot vederlaget*. Det ville i så fall ikke foreligget forholdsmessighet.

Skattedirektoratets melding av 7. november 2000 om merverdiavgiftsbehandlingen av destinasjonsselskaper, berører også koblingen mellom ytelsen og vederlaget.¹⁸⁵

Destinasjonsselskapenes hovedformål er å profilere ulike steder i Norge som reisemål. Driften finansieres på en rekke måter, blant annet gjennom tilskudd både fra private og det offentlige. Meldingen kommenterer de ulike tilskuddenes avgiftsmessige status. Skattedirektoratet tok utgangspunkt i at det kreves ytelse av tjenester mot vederlag. Det uttales at bidrag som:

”ytes øremerket for bestemte formål eller som på annen måte er bundet opp til gjenytelser enten gjennom spesielle pålegg eller avtaler, må anses som vederlag for omsetning.”

I Tolsma saken savnet ikke EF-domstolen bare et rettsforhold mellom partene. Den savnet også tilstrekkelig sammenheng mellom ytelsene. I avsnitt 17 heter det:

¹⁸⁴ Dommens avsnitt 33.

¹⁸⁵ Skattedirektoratets meldinger Av nr. 4/2000. Uttalelsen er også omtalt i Finansdepartementets tolkningsuttalelse av 15. juni 2001 om merverdiavgiftsunntakene innenfor reiselivsnæringen.

”[F]or det andet er der ikke nogen nødvendig sammenhæng mellem den musikalske ydelse og de betalinger, den fremkalder.”

Synspunktet var at pengene som ble lagt i bøsken, ble gitt dels ut fra et ønske om å høre musikk, men også dels av sympati. Det var altså ingen kobling eller forholdsmessighet mellom beløpet de forbipasserende tildelte Tolsma og musikken som ble spilt uansett.¹⁸⁶

Gjennomgangen viser at sentralt i vurderingen av om det er direkte kobling, står et krav om *forholdsmessighet*. Vederlaget må stå i forhold til den leverte tjeneste eller vare. Det neste spørsmålet blir da *hvor stor grad av forholdsmessighet som kreves*.

Et brev fra Finansdepartementet til Servicebedriftenes Landsforening,¹⁸⁷ som omhandlet tilskudd til private bedriftskantiner, berører problemstillingen. Her uttales det at generelle driftstilskudd, enten i form av vederlagsfri disposisjon av lokaler og inventar eller pengebeløp, ikke er vederlag. Dersom tilskuddet imidlertid er knyttet til nedskrivning av priser, eller knytter seg til et visst antall serveringer vil det bli ansett som vederlag.

Finansdepartementets uttalelse om tilskudd til bedriftskantiner er fulgt opp i forvaltningspraksis. I BFU 54/03 ble et selskaps (A) driftstilskudd til et kantineselskap (B) som ytet serveringstjenester hos A ikke ansett som vederlag for disse tjenestene. Skattedirektoratet konkluderte med at siden tilskuddet ikke var direkte knyttet opp mot antall serveringer manglet den nødvendige sammenheng.¹⁸⁸ Uttalelsen tyder på at det må foreligge *en helt klar årsaksforbindelse mellom tilskuddet og det kvalitative og kvantitative omfanget av leveringen/ytelsen* for at det skal anses som vederlag. Det var på det rene at tilskuddet ville senke prisene på serveringstjenestene. Den eneste reelle forskjellen på å

¹⁸⁶ Et krav om direkte sammenheng er vel innarbeidet i EU-retten. Kravet ble uttrykt første gang i sak 154/80 *Coöperatieve Aarappelenbewaarplaat*.

¹⁸⁷ Se brev fra Finansdepartementet til Servicebedriftenes Landsforening av 29.6.2001, omtalt i Lande (2001).

¹⁸⁸ Tilsvarende er lagt til grunn i BFU 83/02.

knytte tilskuddet til den enkelte servering i forskjell til et generelt tilskudd, er at det i siste tilfellet ikke er bestemt på forhånd hvor mye bedriften subsidierer den enkelte servering med.

I klagesak nr. 5489/2005 ble derimot generelle driftstilskudd fra andelseiere til et reiselivsselskap ansett som vederlag.¹⁸⁹ Spørsmålet om forholdsmessighet var ikke fremme i saksgangen, og skattekontoret bygget avgiftsplikten på at tilskuddet var betinget av at selskapet skulle drive den aktuelle virksomheten – altså et rettsforhold som betinger gjensidig utveksling av ytelser. En av nemndas medlemmer ville imidlertid unnta tilskudd som gikk til generell drift fra avgiftsplikt.

Klagesak nr. 4546/2002 synes heller ikke stille like strenge krav til forholdsmessighet.¹⁹⁰ Saken gjaldt spørsmål om det skulle beregnes utgående merverdiavgift av vann som en kommune ytet i utgangspunktet vederlagsfritt til et salgslag. Leveringen av vann bygget på en avtale fra 1953 som ble inngått for å få salgslaget til å etablere seg i kommunen. Skattedirektoratet innstilte på at vannet skulle anses som omsatt jf. mval. § 3, og at vederlaget bestod i at salgslaget var etablert og drev sin virksomhet i kommunen. Klagenemnda var enig.

Et brev fra Skattedirektoratet til et fylkeskattekontor gir heller ikke anvisning på et strengt krav.¹⁹¹ Temaet var omsetning av rabattkort. Publikum kunne betale for medlemskap og rabattkort fra selskap A. Kortet kostet NOK 350 i året. Dette kortet ga rabatter på en rekke restauranter. Restaurantene som var tilsluttet A ble markedsført av A på ulike måter. Skattedirektoratet uttalte at A ytet reklametjenester overfor de tilsluttede restauranter, og at vederlaget bestod av den årlige medlemskapsavgiften som publikum betalte.

¹⁸⁹ KMVA-2005-5489.

¹⁹⁰ KMVA-2002-4546.

¹⁹¹ Brev fra Skattedirektoratet til et fylkeskattekontor av 22. mai 1990, omtalt i Skattedirektoratets meldinger Av. nr. 17/1990.

Det er vanskelig å trekke noe generelt ut av de nevnte tilfellene. Avgiftsforvaltningens hierarkiske struktur taler for å tillegge uttalelsen fra Finansdepartementet størst vekt.¹⁹² Etter klagesak nr. 5489/2005 virker det likevel ikke som at det strenge årsakskravet som forhåndsuttalelsene om bedriftskantinene gir uttrykk for, kan legges til grunn. Sprikene rundt kravet om koblingen tyder imidlertid på at det må foretas en konkret vurdering av hvorvidt *de mottatte verdier står i direkte forhold til omfanget av ytelsen/leveringen*.¹⁹³

5.4 Særlig om bytteforhold

Vederlag i kontraktsforhold vil som oftest være penger. Det er også forutsatt i mval. § 3 nr. 1 og nr. 2. Som nevnt er det imidlertid ingen ting i veien for at vederlaget er varer eller tjenester slik at det foreligger et bytteforhold.

Ved bytteforhold bestemmer mval. § 3 nr. 3 at det skal beregnes merverdiavgift av begge prestasjonenes verdi, fordi det foreligger to separate omsetninger. Jeg skal her se om det stilles like transaksjonskrav for begge ytelsene ved bytteforhold.

Lovens ordlyd bestemmer at "[l]evering av vare eller ytelse av tjeneste som helt eller delvis vederlag for mottatte varer eller tjenester" er omsetning.

Innholdet i transaksjonskravene "[l]evering" og "[y]telse" er det redegjort for i kapitlene 3 og 4. Spørsmålet her er om transaksjonskravene til motytelsen i et bytteforhold er de samme. Eller innebærer formuleringen "[l]evering av vare eller ytelse av tjeneste *som helt eller delvis vederlag*" (min kursivering) en modifisering av utgangspunktene?

¹⁹² Se forskrift av 19.09.1980 om avgiftsforvaltningen og avgiftskontrollen og om klagenemndas organisasjon og saksbehandling (forskrift nr. 17).

¹⁹³ Ramsdahl Jensen oppstiller tilsvarende utgangspunkt på bakgrunn av praksis fra EF-domstolen, se (2004) s. 128.

I og med at loven benytter de samme begrepene er det på bakgrunn av ordlyden isolert, naturlig å forstå begrepene likt. Verken at henvisningen til varer og tjenester er satt i entall, eller tilføysen ”som helt eller delvis vederlag” rokker ved denne forståelsen.

Det kan imidlertid spørres om ikke Høyesterett legger til grunn en annen fortolkning i Rt. 2004 s. 738 *P4*. Saken dreide seg om hvorvidt det skulle beregnes inngående avgift på premiene. Dette berodde igjen på om premien måtte anses som en del av vederlaget for ytte reklametjenester, altså et bytteforhold. Fra *P4*s side ble det anført at premiene ikke var levert til *P4*, og at det dermed ikke forelå omsetning i form av bytte mellom annonsørene og *P4*.

Høyesterett konkluderte med at premiene var ”helt eller delvis vederlag” for reklametjenestene, jf. mval. § 3 nr. 3. I forhold til en naturlig forståelse av ordlyden, skulle denne konklusjonen forutsette en ”[l]evering av vare” – en levering av premie – jf. § 3 nr. 3. Det som skaper tvil ved denne forståelsen av transaksjonskravet for motytelsen (premiene), er Høyesteretts uttalelse i premiss 36:

”Jeg er enig med staten i at det ikke kan fritas for merverdiavgift for *P4* at premiene *leveres direkte til lyttere*. Premiene må likevel anses som vederlag for reklame – det foreligger gjensidig bebyrdende avtaler”(min kursivering).

Når Høyesterett her sier ”leveres direkte til lytterne”, menes da ”[l]evering” i den forstand mval. § 3 benytter begrepet eller menes det levering som i overlevering eller kjøpsrettslig levering? Oslo Byretts uttalelser i sin behandling av *P4*-saken berører også problemstillingen:¹⁹⁴

”Slik retten ser det må et rettslig bindende løfte som i realiteten gir *P4* en økonomisk garanti for at de kan dele ut premier av til dels betydelig verdier uten selv å måtte bekoste disse, anses for å være et vederlag i lovens forstand som *P4* har *mottatt* uavhengig av om

¹⁹⁴ Dom av 31. mai 2001, sak nr. 00-6212 A/62.

eiendomsretten er gått over til dem eller ikke, eller om premiene deles ut direkte fra annonsør til vinneren eller via P4, jf. Merverdiavgiftsloven § 13 annet ledd nr. 8 jf. § 3.”

Oslo byretts uttalelse kan vanskelig oppfattes annerledes enn at transaksjonskravet i bytteforhold er forskjellig. Uttalelsen er i seg selv av mindre rettskildemessig vekt, men den kan kaste lys over hva Høyesterett har ment med sin noe korte begrunnelse. Verken Høyesterett eller Lagmannsretten¹⁹⁵ avviste uttrykkelig byrettens uttalelser, og språklig sett kan Høyesteretts uttalelse sies å gi uttrykk for samme forståelse. Høyesteretts uttalelse er imidlertid knapp på dette punktet.

Systembetraktninger taler mot at loven stiller ulike krav til transaksjonene, alt etter om det ytes penge- eller naturalvederlag. Det vil for det første føre til en *unødvendig komplisering av regleverket*. Det vil også kunne medføre *konkurransevridning* dersom det stilles lavere krav til avgiftsplikt ved bytte enn ved et enkelt salg.

Det kan også spørres om ikke den forståelsen som byretten gir uttrykk for mangler forankring i ordlyden. Som nevnt innledningsvis krever legalitetsprinsippet klar hjemmel i lov for inngrep i borgernes rettsfære. Å pålegge avgiftsplikt er et slikt inngrep, og kan dermed ikke fjernes for langt fra ordlyden. Ordlyden og reelle hensyn taler derfor i retning av et tilsvarende transaksjonskrav i mval. § 3 nr. 3 som i nr.1 og nr.2.

Dersom Høyesterett hadde ønsket å oppstille et lempeligere transaksjonskrav ved bytteforhold, og dermed gå imot de nevnte hensyn, er det naturlig å anta at de ville formulert seg tydeligere. Jeg velger derfor å tolke Høyesterett dit hen at de i stedet presiserer innholdet i transaksjonskravet ”[l]evering” slik det fremstår i hele mval. § 3.¹⁹⁶

¹⁹⁵ LB-2001-3060.

¹⁹⁶ Se om dette i kapitel 3.

Likt transaksjonskrav synes også å være den rådende oppfatning i avgiftspraksis. I klagesak nr. 5338/2005¹⁹⁷ uttaler fylkesskattekontoret at det må foretas en separat vurdering av den enkelte ytelse ved bytteforhold. Både Skattedirektoratet og Klagenemnda sluttet seg til dette. Synspunktet er også lagt til grunn i teorien.¹⁹⁸

Også etter min vurdering bør transaksjonskravet ved bytteforhold være det samme som etter mval. § 3 nr. 1 og nr. 2.

5.5 Sammenfatning

Vilkåret om omsetning krever at transaksjonene levering/ytelse skjer ”mot vederlag.”

Loven oppstiller ingen krav til verken *formen* eller *verdien*, men vederlaget må kunne *omregnes til pengeverdi*. Ved naturalvederlag, vil det avgiftsrettslig kunne foreligge to separate transaksjoner. Transaksjonskravene må i slike tilfeller være de samme som ved enkle salg.

Lovens ordlyd indikerer *at det må være en viss sammenheng* mellom ytelsene. Dette kan formuleres som et krav om *direkte kobling*. Det innebærer for det første et *gjensidig bebyrdende rettsforhold mellom partene..*

Videre må det foretas en *helhetsvurdering* for å avgjøre om den mottatte verdien *står i direkte forhold til omfanget av ytelsen/levering – et krav om forholdsmessighet*.

Er disse kravene oppfylt foreligger det et vederlag i merverdiavgiftslovens § 3 forstand.

¹⁹⁷ KMVA-2005-5338.

¹⁹⁸ Gjems-Onstad (2005) s. 76.

6 Register

6.1 Lover

Lov om bokføring av 19. november 2004 nr. 73

Lov om forbrukerkjøp av 21. juni 2002 nr. 34

Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14

Lov om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v.(EØS-loven) av 27. november 1992 nr. 109

Lov om kjøp 13. mai 1988 nr. 27

Lov om fordringshavernes dekningsrett (dekningsloven) av 8. juni 1984 nr. 59

Lov om pant av 8. februar 1980 nr. 2

Lov om godtroerverv av løsøre av 2. juni 1978 nr. 37

Lov om merverdiavgift 19. juni 1969 nr. 66

Kong Christian Den Femtis Norske lov av 15. april 1687

6.2 Forskrifter

Forskrift om bokføring av 1. desember 2004 nr. 1558

Forskrift av 19.09.1980 om avgiftsforvaltningen og avgiftskontrollen og om klagenemndas organisasjon og saksbehandling (forskrift nr. 17)

6.3 Storingsvedtak

Vedtak om merverdiavgift for budsjetterminen 2006 av 25. november 2005 nr. 1409.

6.4 EU-lovgivning

Traktaten om opprettelse af Det Europæiske Fællesskab – Roma 25. mars 1957

Rådsdirektiv 77/388 av 17. mai 1977 om harmonisering av medlemsstaternes lovgivning om omsætningsavgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag av 1977

6.5 Standardkontrakt

NS 3403 Alminnelige kontraktsbestemmelser om arkitekters og ingeniørers utførelse av prosjektering og rådgivning

6.6 Forarbeider

6.6.1 Odelstingspreposisjoner

Ot.prp. nr.2 (2000-2001)	Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr 66 om merverdiavgift. (Merverdiavgiftsreformen 2001)
Ot.prp. nr.17 (1968-1969)	Om lov om alminnelig omsetningsavgift og særskilt avgift på visse varer og tjenester (merverdiavgiftsloven)
Ot.prp. nr.10 (1933)	Om utferdigelse av lov om omsetningsavgift

6.6.2 Norges offentlige utredninger

NOU 1990:11	Generell merverdiavgift på omsetning av tjenester
-------------	---

6.7 Domsregister

6.7.1 Norske avgjørelser

HR-2006-00535-A <i>Ifi OY</i>	Dom av Høyesterett av 27.03.06
Rt. 2005 s. 1550 <i>Team Sails</i>	Dom av Høyesterett av 28.11.05
Rt. 2004 s. 738 <i>P4</i>	Dom av Høyesterett av 28.04.04

Rt. 2000 s. 402 <i>Vest kontorutvikling</i>	Dom av Høyesterett av 09.03.00
Rt. 1996 s. 51 <i>Intersport</i>	Dom av Høyesterett av 22.01.96
Rt. 1995 s. 872	Dom av Høyesterett av 19.05.95
Rt. 1965 s. 1094	Dom av Høyesterett av 06.11.65
Rt. 1987 s. 729	Dom av Høyesterett av 05.06.87
HR-2006-00126-U	Kjennelse av Høyesteretts kjærmålsutvalg av 23.01.06
LG-2004-31181	Dom av Gulating lagmannsrett av 16.09.05
LB-2001-3060	Dom av Borgarting lagmannsrett av 8.10.2003
Sak nr. 00-6212 A/62	Dom av Oslo Byrett av 31. mai 2001

6.7.2 Avgjørelser fra EF-domstolen

Sak C-384/95 <i>Landboden-Agrardienste</i>	Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG mot Finanzamt Calau
Sak C 258/95 <i>Julius Fillibeck</i>	Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG mot Finanzamt Neustadt
Sak C-215/94 <i>Mohr</i>	Jürgen Mohr mot Finanzamt Bad Segeberg

Sak C-16/93 *Tolsma*

R. J. Tolsma mot Inspecteur der Omzetbelasting
Leeuwarden

Sak 154/80 *Coöperatieve
Aarappelenbewaarplaat*

Statssekretæren, Finansministeriet mot Coöperatieve
Aarappelenbewaarplaat

6.8 Forvaltningspraksis

6.8.1 Klagesaker

KMVA-2005-5338

Avgjørelse av Klagenemnda for merverdiavgift av
18.04.05

KMVA-2005-5479

Klagesak nr.5479/2005 - Skattedirektoratets vedtak
av 21.12.05

KMVA-2005-5489

Klagesak nr. 5489/2005 – Avgjørelse av klagenemnda
for merverdiavgift av 12.12.2005

KMVA-2004-5253

Klagesak nr. 5253/2004 - Avgjørelse av klagenemnda
for merverdiavgift av 15.10.04

KMVA-2003-4996

Klagesak nr.4996/2003 - Skattedirektoratets vedtak
av 25.09.03

KMVA-2002-4546

Klagesak nr. 4546/2002 – Avgjørelse av klagenemnda
for merverdiavgift av 10.04.2002

6.8.2 Bindende forhåndsuttalelser

BFU 54/03	Bindende forhåndsuttalelse avgitt 9.7.2003 vedrørende avgiftsbehandlingen av tilskudd til kantinedrift
BFU 52/03	Bindende forhåndsuttalelse avgitt 27.6.2003 vedrørende kommunalt tilskudd til næringsråd
BFU 85/02	Bindende forhåndsuttalelse avgitt 30.07.2002 vedrørende oppføring i egen/fremmed regi
BFU 83/02	Bindende forhåndsuttalelse avgitt 31.5.2002 vedrørende tilskudd til kantinedrift

6.8.3 Andre administrative uttalelser

Akershus fylkesskattekontors brev av 25.1.2006

Finansdepartementets brev til Servicebedriftenes Landsforening av 29. juni 2001 om merverdiavgiftsreformen og bedriftskantiner

Finansdepartementets tolkningsuttalelse av 15. juni 2001 om merverdiavgiftsunntakene innenfor reiselivsnæringene

Finansdepartementets tolkningsuttalelse av 15. juni 2001 om omsetningsbegrepet i merverdiavgiftsloven i forhold til forskningstjenester

Skattedirektoratets meldinger Av nr. 4/2000 av 30. mars 2000 vedrørende avgiftsbehandlingen av tilskudd/bidrag til destinasjonsselskaper

Finansdepartementets brev av 20. september 1996 vedrørende merverdiavgiftsloven § 10 tredje ledd, jf forskrift nr 71 § 1 – Registrering av utenlandsk næringsdrivende ved representant mv ved tollfranko-salg

Skattedirektoratets brev av 15. mai 1996 vedrørende merverdiavgiftsloven § 10 tredje ledd, jf forskrift nr 71 § 1 – Registrering av utenlandsk næringsdrivende ved representant mv ved tollfranko-salg

Skattedirektoratets meldinger Av nr. 17/1990 av 5. september 1990

Skattedirektoratets brev til et fylkesskattekontor av 22. mai 1990 vedrørende omsetning av rabattkort

Skattedirektørens fellesskriv av 17. oktober 1977

Uttalelser om merverdiavgift nr. 7/1972 av 4. september 1972.

Finansdepartementets brev til skattedirektøren av 21. mars 1972 vedrørende registrering av et kanallag

Skattedirektoratets fellesskriv av 10. mars 1972

Uttalelser om merverdiavgift nr. 3/1969 av 5. november 1969

Finansdepartementets brev til Skattedirektøren av 7. oktober 1969 vedrørende avgiftsplikt for andelsinnskudd i vannverk

Skattedirektørens brev til Finansdepartementet av 22. september 1969 vedrørende avgiftsplikt for andelsinnskudd i vannverk

6.9 Litteraturliste

6.9.1 Bøker

- | | |
|---------------------|---|
| Alhager (2001) | Alhager, Eleonor. <i>Mervärdeskatt vid omstruktureringar</i> . 1. utg. Uppsala 2001. |
| Andenæs (1998) | Andenæs, Johs. <i>Statsforfatningen i Norge</i> . 8. utg. Oslo, 1998. |
| Boe (1996) | Boe, Erik. <i>Innføring i juss Juridisk tenkning og rettskildelære</i> . 1. utg. Oslo, 1996. |
| Brækhus (1998) | Brækhus, Sjur. <i>Omsetning og kreditt 3 og 4 Omsetningskollisjoner I og II.</i> 1. utg. Oslo, 1998. |
| Dajani (2003) | <i>EØS-avtalen og norsk skatterett</i> . Dajani, Omar G. ... [et al.]. Oslo, 2003. |
| Eckhoff (2001) | Eckhoff, Torstein. <i>Rettskildelære</i> . 5. utgave ved Jan H. Helgesen. Oslo, 2001. |
| Falkanger (1999) | Falkanger, Thor. <i>Tingsrett</i> . 5. utg. Oslo, 2003. |
| Gjems-Onstad (2005) | Gjems-Onstad, Ole. <i>Lærebok i merverdiavgift</i> . Ole Gjems-Onstad og Tor S. Kildal. 2. utg. Oslo, 2005. |

Gjems-Onstad <i>MVA-kommentaren</i> (2005)	Gjems-Onstad, Ole. <i>MVA-kommentaren</i> . Ole Gjems Onstad og Tor S. Kildal. 3. utg. Oslo, 2005.
Hagstrøm (2003)	Hagstrøm, Viggo. <i>Obligasjonsrett</i> . Viggo Hagstrøm i samarbeid med Magnus Aarbakke. 1 utg. Oslo, 2003.
Hauge (2001)	Hauge, Harald. <i>Realisasjonsprinsippet som periodiseringsregel</i> . Oslo, 2001.
Krüger (1991)	Krüger Kai. <i>Norsk Kontraktsrett</i> . 1. utg. Bergen, 1991.
Krüger (1999)	Krüger Kai. <i>Norsk Kjøpsrett</i> . 4. reviderte utg. Bergen, 1999.
Lilleholt (1999)	Lilleholt, Kåre. <i>Godtruerverv og kreditorvern</i> . 3. utg. Bergen, 1999.
Melz (1990)	Melz, Peter. <i>Mervärdeskatten – rättsliga problem och grunder</i> . Stockholm, 1990.
Ramsdahl Jensen (2004)	Ramsdahl Jensen, Dennis. <i>Merværdiafgiftspligten</i> . 1. utg. København, 2004.
Sejersted (2005)	Sejersted, Fredrik. <i>EØS-rett</i> . Fredrik Sejersted ... [et al.]. 2. utg. Oslo, 2005.

- | | |
|---------------------------|---|
| Skattedirektoratet (2005) | Skattedirektoratet. <i>Merverdiavgiftshåndboken</i> . 3. utg. Oslo, 2005 |
| van Hilten (1999) | Mariken M. van Hilten <i>The Legal Character of VAT</i> . I: Dirk Albregtse og Han Kogels, <i>Selected Issues In European Tax Law, The Legal Character og VAT an the Applicaton og General Prinsiples of Justice</i> . London 1999. |
| Westberg (1994) | Westberg, Bjørn. <i>Nordisk Mervärdeskatterätt</i> . Stockholm, 1994. |
| Westberg (1997) | Westberg, Bjørn. <i>Mervärdeskatt – en kommentar</i> . Göteborg 1997. |
| Woxholth (2001) | Woxholth, Geir. <i>Avtaleinngåelse, ugyldighet og tolkning</i> . 4 utg. Oslo 2001. |
| Zimmer (2005) | Zimmer, Fredrik. <i>Lærebok i Skatterett</i> . 5. utg. Oslo, 2005. |
| Aarbakke (1998) | Aarbakke, Magnus. <i>Skatt på formue</i> . 3. utg. Oslo, 1998. |

6.9.2 Artikler

- | | |
|----------------|---|
| Moljord (2005) | Moljord, Kåre I. <i>Utdeling av premier – merverdiavgiftsplikt og fradragsrett</i> . I: Skatterett nr. 1 2005 s. 50-57. |
|----------------|---|

- Myrstad (2004) Myrstad, Andreas. *Bestillers separatistrett i forskuddsbetalt løsøre ved tilvirkers konkurs*. Tilgang: <http://www.konkursradet.no/art/?id=555&sok=myrstad#soketreff>
- Throne-Holst (2004) Throne-Holst, Harald. *Bærekraftig utvikling? I: Dagsavisen. Nettutgave*, 29.11.2004. Tilgang: <http://www.dagsavisen.no/debatt/article1351514.ece?service=print>.
- Banoun (2002) Banoun, Bettina. *Det eksisterer intet realitetsprinsipp i norsk skatterett*. I: Revisjon og regnskap 2002 s. 661 (Hefte nr. 4).
- Lande (2001) Lande, Tor (18.7.2001) *Moms for bedriftskantiner*. Tor Lande og Erik Mæhlen Larsen. Tilgang: <http://www.skatteetaten.no/templates/artikkelUtskrift.aspx?id=5717&epslanguage=NO>
- Killengren (2000) Killengren, John. *Gjennomskjæring på avgiftsrettens område*. John Killengren, Trond Larsen og Frode Heggedal Larsen. I: Revisjon og Regnskap 2000 nr. 1 s. 26-34 og nr. 2 s. 60-65.
- Kragh Jørgensen (1991) Kragh Jørgensen, Kirsten. *Levering og risikoovergang efter den (nye) norske købslov*. I: Jussens venner 1991 s. 81-92 (Hefte nr. 2)

6.9.3 Enkeltstående nettdokument

Statens inntekter og utgifter – en oversiktstabell. I:odin.dep.no/fin.(u.å). [Sisert 6.4.2006].

Tilgang: <http://odin.dep.no/fin/norsk/aktuelt/prssesenter/pressem/006071-070680/dok-bu.html>

